



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **M. C.**, zast. Mgr. Zdeňkem Vaňátkem, advokátem se sídlem Národní 365/43, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2018, č. j. 35363/18/5200-10421-711811, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 8. 2019, č. j. 6 Af 31/2018 - 42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 9. 12. 2010 vydalo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutí, kterým nařídilo přezkumné řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob žalobce za rok 2007. V tomto řízení vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení ze dne 6. 1. 2016, č. j. 7352760/15/2003-51521-104392, kterým změnil původně vyměřenou daň. S odvoláním proti tomuto rozhodnutí žalobce u Odvolacího finančního ředitelství neuspěl, nicméně Městský soud v Praze vyhověl žalobcem podané žalobě a odvolací rozhodnutí zrušil a věc vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Výsledkem tohoto řízení bylo snížení vyměřené daně napadeným rozhodnutím z částky 4 541 116 Kč na částku 3 051 964 Kč. Podané žalobě (v pořadí druhé) napadající posledně uvedené rozhodnutí městský soud nevyhověl a zamítl ji.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[2] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadá výše označený rozsudek městského soudu kasační stížností dvěma kasačními námitkami.

[3] V první námitce uvádí, že rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení mu nebylo doručeno ve dvouleté zákonné lhůtě. Podle § 17a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), mělo být toto rozhodnutí doručeno primárně do datové schránky zmocněnce stěžovatele Mgr. M. J..Správce daně ovšem rozhodnutí doručil prostřednictvím pošty. Dále stěžovatel uvádí, že není možné uzavřít, že poskytovatel poštovních služeb doručil zásilku s rozhodnutím jemu nebo jeho zmocněnci, neboť na doručence je uvedena jiná osoba než jeho zmocněnec, neměl tak možnost seznámit se s tímto rozhodnutím, a proto byla porušena zásada legality v jeho neprospěch. Dle jeho názoru tak nemohly nastat materiální účinky doručení, soud však uvedené skutečnosti vůbec neřešil.

[4] Druhá námitka se týká běhu lhůty pro vyměření daně. Bylo-li by rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení doručeno v rozhodné lhůtě do 31. 12. 2010, počala by běžet tříletá lhůta pro vyměření daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků (stěžovatel zjevně omylem odkazuje na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) znovu od konce roku, v němž byl stěžovatel o tomto úkonu zpraven. I podle přechodných ustanovení v § 264 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), a podle § 148 téhož zákona činí lhůta pro stanovení daně tři roky. V této lhůtě ovšem správce daně žádné rozhodnutí o stanovení daně nevydal, a tak dle stěžovatele došlo k zániku práva daň vyměřit.

[5] Žalovaný se ve svém vyjádření k první námitce ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení bylo stěžovateli doručeno 20. 12. 2010. Tuto skutečnost mohl zpochybnit v řízení přezkoumávajícím toto rozhodnutí a nikoliv při přezkumu konečného rozhodnutí. Stěžovatel také pomíjí, že k přeposlání pošty došlo na základě pokynu zmocněnce. Ten se tak mohl s rozhodnutím seznámit, materiální účinky doručení proto nastaly.

[6] U druhé kasační námitky žalovaný zastává názor, že prekluzivní lhůta neuplynula. Přezkumné řízení bylo zahájeno 20. 12. 2010, tedy za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, přičemž zákonná lhůta byla splněna. Přezkumné řízení muselo být skončeno do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. S ohledem na přechodná ustanovení daňového řádu a stavění lhůty při běhu soudního řízení byla desetiletá prekluzivní lhůta dodržena. Kasační stížnost tak navrhuje zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatel je zastoupen advokátem [§ 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Poté přistoupil k přezkumu rozsudku městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

pokračování

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] V tomto případě je klíčová otázka možnosti namítat nesprávnost doručení rozhodnutí nařizujícího přezkumné řízení v žalobě proti rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení a otázka délky a běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně s ohledem na přechodná ustanovení daňového řádu.

III.a K doručení rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení

[10] Stěžovatel namítá, že městský soud v napadeném rozsudku nepřezkoumal, zda rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení mu bylo skutečně doručeno v zákonné lhůtě, neboť toho se měl domáhat dle názoru soudu žalobou proti tomuto rozhodnutí.

[11] Pro posouzení této námítky je rozhodující, že stěžovatel v projednávané věci sice napadá rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení, které bylo vydáno po předchozím rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení, avšak zpochybňuje i zákonnost samotného rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení (k rozdělení přezkumného řízení do dvou fází viz rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2019, č. j. 9 Afs 169/2018 - 35, odst. [33] a [34]). Jelikož proti rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení je přípustná žaloba ve správním soudnictví, nemůže se soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání zabývat podmínkami pro nařízení přezkumu (srov. rozsudky NSS ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006 - 52; ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 85/2007 - 27; ze dne 18. 6. 2010, č. j. 2 Afs 7/2010 - 84; ze dne 15. 10. 2015, č. j. 8 Afs 9/2015 - 61; a ze dne 24. 1. 2018, č. j. 6 Afs 215/2017 - 40).

[12] Z uvedené judikatury vyplývá, že v první fázi přezkumného řízení se rozhoduje (na vyšším stupni soustavy finančních orgánů) o tom, zda bude vůbec k přezkoumávání přistoupeno, tj. zkoumá se zákonnost postupu a rozhodnutí vydaného v předchozím řízení; ve druhé fázi, a to jen tam, kde přezkoumání vůbec je povoleno a řízení tedy znovu „otevřeno“, se rozhoduje o tom, zda původní přezkoumávané rozhodnutí bude změněno nebo zrušeno (a to u orgánu, který původně rozhodl v posledním stupni). Nařídí-li instančně vyšší správce daně přezkoumání daňového rozhodnutí, znamená to, že dospěl k závěru, že toto rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení. Zákonnost původního rozhodnutí je tudíž významně zpochybněna, přičemž správce daně, který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného řízení, je ve smyslu § 55b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků vázán právním názorem vysloveným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání. Rozhodnutí instančně vyššího správce daně o nařízení přezkoumání daňového rozhodnutí tudíž zasahuje do právní sféry daňového subjektu. Tento zásah je o to důraznější, že prolamuje právní moc původního daňového rozhodnutí, tj. ve smyslu § 55b odst. 5 zákona o správě daní a poplatků má rozhodnutí o nařízení přezkumu odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému; v důsledku toho nastává v právní sféře daňového subjektu nejistota ohledně výše jeho daňové povinnosti. Tyto důsledky ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového

subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. možnost bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu soudní cestou (např. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007 – 80). Pokud je tedy daňový subjekt přesvědčen, že rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení nemělo být vůbec vydáno, resp. nejsou vůbec splněny zákonné podmínky pro vedení přezkumného řízení, je na místě bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání žalobou dle § 65 s. ř. s., nikoliv až žalobou napadající rozhodnutí o výsledku přezkumu.

[13] Kasační soud neshledal žádný důvod se od této ustálené rozhodovací praxe odchýlit, v podrobnostech na ni odkazuje, a proto postup městského soudu, který se s odkazem na obsah správního spisu odmítl zabývat žalobní námitkou vadného doručení rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení, je v souladu se shora citovanou judikaturou zdejšího soudu.

[14] Kasační soud v dané věci nepřehlédl, že v obdobné věci stejného stěžovatele zaujal v rozsudku ze dne 11. 4. 2019, č. j. 9 Afs 457/2017 – 40, opačný názor, dle kterého případná nezákonnost rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení se konečného rozhodnutí dotýká, a proto nelze stěžovateli upřít právo uplatnit námitky proti rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení také v žalobě proti konečnému rozhodnutí. Tento rozsudek však nenabídl argumentaci zpochybňující citovanou judikaturu, ani žádný důvod odchylky od ní, nemá tak žádné obecné normativní účinky a lze jej považovat za ojedinělé vybočení z rozhodovací praxe zdejšího soudu, a proto k jeho překonání není třeba aktivovat rozšířený senát (viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 29. 5. 2019, č. j. 10 As 2/2018 – 31, odst. [35] a násl.).

III.b K prekluzi práva daň vyměřit

[15] V další námitce stěžovatel uvádí, že došlo k prekluzi práva daň vyměřit, neboť správce daně nevydal rozhodnutí ve tříleté lhůtě podle § 47 zákona o správě daní a poplatků.

[16] Pro vyměření a doměření daně podle § 47 odst. 2, věty druhé, zákona o správě daní a poplatků platí, že tak lze učinit nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání. Tato lhůta je přitom jedinou, kterou je správce daně vázán při přezkumném řízení, tříletá lhůta podle § 47 odst. 2, věty první, zákona o správě daní a poplatků se neuplatní – jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud, „za podmínky dodržení dvouleté lhůty pro zahájení [přezkumného] řízení dle § 55b odst. 2 [zákona o správě daní a poplatků], byl správce daně vázán již jen lhůtou pro vyměření (doměření) daně dle § 47 odst. 2 věty druhé [též předpisu] v trvání deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla žalobci povinnost podat daňové přiznání.“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 9. 3. 2010, č. j. 1 Afs 97/2008 - 88, č. 2069/2010 Sb. NSS, bod 36.). Řízení (včetně odvolacího) tak musí být dokončeno v desetileté lhůtě (rozsudek NSS ze dne 1. 7. 2010, č. j. 8 Afs 44/2009 - 103).

[17] Z přechodných ustanovení v § 264 odst. 3 a 4 daňového řádu pro zmíněnou desetiletou lhůtu v přezkumném řízení vyplývá, že se posuzuje podle ustanovení daňového řádu upravujícího lhůtu pro stanovení daně, ta ale nicméně nemůže uplynout dříve než v den, ve který by skončila podle zákona o správě daní a poplatků (rozsudek NSS ze dne 4. 1. 2017, č. j. 6 Afs 150/2016 - 42, část III.). Zároveň platí, že počala-li lhůta běžet před

pokračování

účinností daňového řádu (1. 1. 2011), jak je tomu v dané věci, je nutno ji posuzovat podle dosavadních předpisů, včetně § 41 s. ř. s. zakotvujícího stavění lhůt. Ta je tedy stavěna po dobu soudních řízení [rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218, část VI.c); či nověji rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021 – 21, odst. [18] až [20]].

[18] Z obsahu správního spisu vyplývá, že k doručení rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení došlo dne 20. 12. 2010, byť bylo doručováno poštou namísto doručením do datové schránky zmocněnce stěžovatele. O doslání zásilky na adresu společnosti ADAR – agentura daňových rad, s.r.o., dal pokyn přímo adresát zásilky Mgr. M. J. (zmocněnec stěžovatele), který byl v období od 15. 1. 1998 do 23. 12. 2014 jejím jednatelem. Předmětné rozhodnutí převzal pověřený pracovník této společnosti (viz potvrzení České pošty, s. p., Region Střední Čechy, ze dne 15. 2. 2012, zn. 13209/12, a doručenka o převzetí zásilky dne 20. 12. 2010), zmocněnec stěžovatele tak měl možnost se s obsahem rozhodnutí o nařízení přezkoumání seznámit, čímž byla naplněna materiální funkce doručení (viz např. rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2014, č. j. 3 Ads 100/2013 – 42). Rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení bylo zmocněnci stěžovatele doručeno v zákonné lhůtě, přičemž možnost zpochybňovat doručení v nyní projednávané věci, jak bylo uvedeno shora, nemá.

[19] Podle ustálené judikatury (rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 – 85, odst. [15]), objektivní prekluzivní lhůta deseti let podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků počala běžet na konci roku 2007 a měla uplynout na konci roku 2017, jak shodně uvádí žalovaný i městský soud, což stěžovatel ani nezpochybňuje. První rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení ovšem stěžovatel napadl žalobou dne 19. 12. 2016, o které městský soud rozhodl rozsudkem s právní mocí dne 16. 3. 2018. Řízení před soudem probíhalo 452 dní, po které uvedená prekluzivní lhůta v souladu s § 41 s. ř. s. neběžela. Její konec se tak posunul na den 28. 3. 2019. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 8. 8. 2018, což je mezi účastníky nesporná skutečnost, stalo se tak v rámci desetileté lhůty. Ani tato kasační námitka proto není důvodná.

[20] Z uvedeného vyplývá, že nedošlo ani ke stěžovatelem namítanému porušení zásady legality, neboť jak správce daně, tak i žalovaný, postupoval v souladu se zákonem.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[22] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. února 2022

JUDr. Radan Malík
předseda senátu