



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobce: **J. R.**, zastoupený Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2017, č. j. 29329/17/5200-10423-806032, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2022, č. j. 29 Af 67/2017 - 101,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1816125/16/3301-52521-711723, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 232.476 Kč a doměřil k vrácení daňový bonus ve výši 11.604 Kč. Současně uložil žalobci povinnost uhradit penále ve výši 48.816 Kč. Dospěl k závěru, že žalobce v případě odběru zboží (mobilních telefonů a příslušenství k nim) a služeb (správa webových stránek) dostatečně neprokázal, že k nim skutečně došlo a že představují způsobilé výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

[2] Žalovaný se s těmito závěry ztotožnil a odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru zamítl.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). V ní namítl, že se žalovaný nevypořádal s námitkou nezákonného postupu správce daně, který „odmítl“ skutečnosti prokazované svědeckou výpovědí zaměstnance žalobce z důvodu, že jejím prostřednictvím žalobce neprokázal tvrzené skutečnosti. Svědek R. H. naopak přesně odpovídal na položené otázky a jeho výpověď prokázala, že zboží a služby uvedené na jednotlivých fakturách žalobce skutečně obdržel. Žalobce proto unesl důkazní břemeno, pokud jde o uplatnění účelně vynaložených výdajů.

[4] Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že správce daně neunesl své důkazní břemeno, neboť ve výzvě k prokázání skutečností nevyjádřil důvodné pochybnosti a nezákonně tak přenesl důkazní břemeno na žalobce.

[5] Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 336/2019 - 32, zrušil rozsudek krajského soudu, a to z důvodu, že krajský soud porušil dispoziční zásadu, jíž je ovládáno řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Přezkoumal totiž napadené rozhodnutí nad rámec žalobcem vznesených žalobních námitek, tedy v rozporu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[6] V dalším řízení krajský soud opět zrušil rozhodnutí žalovaného a ve svém rozsudku zdůraznil, že na rozdíl od žalovaného shledal výpověď svědka R. H. věrohodnou. Důvody, pro které žalovaný neosvědčil výpověď jmenovaného svědka jako důkaz prokazující uplatnění nákladů na zboží a služby jako výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nepovažuje za dostatečně přesvědčivé.

[7] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný další kasační stížnost a Nejvyšší správní soud i tentokrát rozsudek krajského soudu zrušil. V rozsudku ze dne 2. 6. 2022, č. j. 1 Afs 94/2021 - 35, se neztotožnil s hodnocením důkazů, jak jej provedl krajský soud. Závěry krajského soudu o věrohodnosti svědecké výpovědi vycházely z nepotvrzených domněnek a neměly dostatečnou oporu ve správním spisu. Kasační soud uzavřel, že ve vztahu k možnému (ne)unesení důkazního břemene žalobcem je v dalším řízení zapotřebí posoudit všechny relevantní okolnosti věci.

[8] V dalším řízení před krajským soudem vznesl žalobce na jednání dne 18. 10. 2022 námitku uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

[9] Krajský soud žalobu nyní napadeným rozsudkem zamítl a v návaznosti na závěry Nejvyššího správního soudu v předchozím rozsudku se ztotožnil s hodnocením svědecké výpovědi R. H., jak jej provedl žalovaný. Svědek totiž uvedl, že coby zaměstnanec žalobce sjednával příslušné obchodní případy sám a žalobce o nich ani o jejich dodavatelích neměl povědomí, přičemž k uskutečnění plnění svědek používal vlastní finanční prostředky (ačkoliv pobíral od žalobce mzdu ve výši 8.000 Kč měsíčně). Svědecká výpověď tak nevyvrátila pochybnosti správce daně o tom, že k uvedeným plněním (nákup mobilních

pokračování

telefonů a jejich příslušenství a obstarání správy webových stránek) skutečně došlo a že platby za zboží a služby byly způsobilými daňovými výdaji žalobce. Krajský soud proto uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno, pokud jde o uplatnění těchto výdajů.

[10] Krajský soud se rovněž zabýval námitkou prekluze práva vyměřit, resp. doměřit daň za zdaňovací období roku 2011. Během lhůty podle § 148 odst. 1 daňového řádu zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu a tím započala podle krajského soudu běžet nová tříletá lhůta, ve které správce daně vydal platební výměr. Ani námitka uplynutí maximální desetileté prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu není důvodná. Přestože rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2017 opakovaně rušil krajský soud, tyto rozsudky byly nakonec vždy zrušeny Nejvyšším správním soudem a původní rozhodnutí žalovaného tak „obživlo“. Pravomocné rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2017, které je předmětem přezkumu v tomto řízení, nadále existuje, a správce daně proto desetiletou lhůtu dodržel.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založil na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[12] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, pokud jde o hodnocení svědecké výpovědi R. H. Žalovaný (resp. správce daně) dostatečně nezdůvodnil, proč nepovažoval jeho svědeckou výpověď za důvěryhodnou a proč je zvolený podnikatelský model nestandardní.

[13] Krajský soud stěžovateli dále vytýkal, že důkazní břemeno lze unést pouze prokázáním vlastního tvrzení, nikoliv pouhým tvrzením. To stěžovatel považuje za rozporné s § 93 odst. 1 daňového řádu, v němž zákonodárce mezi demonstrativní výčet důkazních prostředků zařadil také „tvrzení daňového subjektu“. Bylo tedy na daňových orgánech, aby tvrzení stěžovatele vyvrátily. Krajský soud porušil rovnost stran, jestliže na jedné straně upozorňoval stěžovatele na nezbytnost prokazovat vlastní tvrzení, zatímco na straně druhé tvrzení žalovaného o nestandardnosti podnikatelského modelu stěžovatele považoval za přesvědčivá.

[14] Stěžovatel rovněž vznáší námitku uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu. Je toho názoru, že objektivní lhůta uplynula, aniž mu byla daň pravomocně stanovena. Rozhodnutí o odvolání totiž bylo krajským soudem dvakrát zrušeno a s ohledem na řízení o kasačních stížnostech žalovaného trvalo celé soudní řízení až do 18. 10. 2022, kdy krajský soud napadeným rozsudkem žalobu zamítl. V té době však již objektivní lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2011 marně uplynula. Účinek tzv. „obživnutí“ rozhodnutí o odvolání působí *ex nunc*. Rozhodnutí o odvolání tedy „obživlo“ až ve chvíli, kdy jeho účinky s ohledem na uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daně již nemohly nastat.

[15] Konečně stěžovatel napadá postup žalovaného poté, co bylo jeho rozhodnutí zrušeno druhým rozsudkem krajského soudu. Ten totiž žalovaného zavázal k doplnění dokazování, avšak on namísto toho rozhodnutím ze dne 3. 5. 2022 zrušil platební výměr správce daně. Nedržel se tak právního názoru krajského soudu.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud při posuzování žaloby postupoval správně a vypořádal se adekvátně se všemi námitkami stěžovatele. Žalovaný považuje napadený rozsudek za zákonný a přezkoumatelný. Má za to, že krajský soud postupoval v souladu s teorií rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). K tomu žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudek ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018 - 52. Souhlasí se závěrem krajského soudu, že v projednávané věci neuplynula subjektivní ani objektivní prekluzivní lhůta ke stanovení daně. Správce daně zahájil dne 21. 10. 2014, tj. před uplynutím lhůty, daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2011, čímž se běh lhůty přerušil. Jestliže žalovaný vydal napadené rozhodnutí dne 29. 6. 2017 a doručil je stěžovateli dne 30. 6. 2017, nepochybně lhůtu dodržel.

[17] Pokud jde specificky o uplynutí desetileté objektivní lhůty, je stěžejní to, že žalovaný vydal a dne 30. 6. 2017 doručil rozhodnutí o odvolání; toto rozhodnutí nadále existuje, je pravomocné a žaloba proti němu byla nyní napadeným rozsudkem zamítnuta. Žalovaný sice po vydání druhého rozsudku krajského soudu vydal rozhodnutí ze dne 3. 5. 2022, avšak na tuto situaci pamatuje § 124a daňového řádu. Podle něho se toto pozdější rozhodnutí stalo okamžikem nabytí právní moci napadeného rozsudku *ex lege* neúčinným. Irelevantní jsou proto nyní i námitky stěžovatele zpochybňující postup žalovaného po zrušení jeho rozhodnutí druhým rozsudkem krajského soudu. Rozhodnutí ze dne 3. 5. 2022 nebylo předmětem řízení před krajským soudem a není jím ani v řízení o kasační stížnosti. Žalovaný proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost **není** důvodná.

III.1 K námitce nepřezkoumatelnosti a nesprávného hodnocení důkazů

[20] Jelikož stěžovatel v kasační stížnosti namítl mj. i nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, zabýval se kasační soud předně tímto stížnostním důvodem. Bylo by totiž předčasné zabývat se dalšími kasačními námitkami, pokud by bylo napadené rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné.

[21] Stěžovatel konkrétně namítá, že napadený rozsudek je stižen vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a jinou vadou řízení, neboť krajský soud měl vytvořit nerovné podmínky pro unesení důkazního břemene. Zatímco po stěžovateli

pokračování

vyžadoval prokázání jeho vlastních tvrzení, s tvrzeními žalovaného o nestandardnosti podnikatelského modelu stěžovatele se bez dalšího ztotožnil a považoval je za přesvědčivá. S tím stěžovatel spojil i námitku nesprávného hodnocení důkazu svědeckou výpovědí R. H. Krajský soud potvrdil závěr žalovaného, že je vysoce nestandardní, aby R. H. coby zaměstnanec stěžovatele sám zajišťoval sjednávání obchodních transakcí, používal při vedení pobočky vlastní finanční prostředky, přičemž stěžovatel neměl o těchto obchodech přehled, neověřoval si důvěryhodnost osob jednajících za dodavatele a transakce si dostatečně nedokumentoval. To stěžovatel nepovažuje za dostatečně přesvědčivé odůvodnění a shledává takový postup za rozporný s § 93 odst. 1 daňového řádu, podle kterého se mezi důkazní prostředky řadí i tvrzení daňového subjektu. Z uvedeného ustanovení lze podle stěžovatele dovodit, že bylo povinností daňových orgánů tvrzení stěžovatele řádně a průkazně vyvrátit.

[22] Podle ustálené judikatury platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování relevantních skutečností a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými námitkami a k nim se vztahující argumentací.

[23] Žalovaný v bodech 28 až 30 svého rozhodnutí dostatečně zdůvodnil, proč neosvědčil výpověď R. H. jako důkaz, který by vyvrátil pochybnosti správce daně. Krajský soud pak v bodech 7 a 8 napadeného rozsudku jasně a srozumitelně vysvětlil, proč se s hodnocením důkazů žalovaným ztotožňuje, jaký skutkový stav z provedeného dokazování bere za prokázaný a proč nepovažuje námitky stěžovatele za důvodné.

[24] Kasační soud proto žádné výše nastíněné vady neshledal. Skutkový stav byl zjištěn dostatečně; proces jeho zjišťování a vlastní hodnocení pak nejsou zatíženy vadami, pro které by bylo nutné přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí žalovaného nelze považovat ani za nepřezkoumatelné, nesrozumitelné, či jinak vadné a stejné závěry lze učinit i vůči rozsudku krajského soudu.

[25] Kasační soud považuje za nedůvodnou i námitku stěžovatele, podle níž krajský soud rozhodl v rozporu s § 93 odst. 1 daňového řádu a nezákonně na něj přenesl důkazní břemeno prokázání vlastních tvrzení.

[26] Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků *užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*

[27] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[28] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[29] Tvrzení daňového subjektu je skutečně v § 93 odst. 1 daňového řádu vyjmenováno mezi možnými důkazními prostředky. Platí však, že při jeho vyhodnocování, zejména co se věrohodnosti týče, je třeba zohlednit skutečnost, že se jedná o tvrzení osoby v její vlastní věci. Z uvedeného proto nelze dovodit, že ohledně obsahu tvrzení daňového subjektu není nutné provádět další dokazování. Krajský soud v bodě 23 napadeného rozsudku správně uvedl, že povinnost prokazovat skutečnosti, které je daňový subjekt povinen uvádět v přiznání, spočívá na samotném daňovém subjektu. Není tedy pravda, jak tvrdí stěžovatel, že uplatněním jeho vlastního tvrzení jako důkazního prostředku došlo rovnou k přenesení důkazního břemene zpět na žalovaného a bylo jeho úlohou tvrzení stěžovatele vyvrátit. Takový závěr by vedl k zcela absurdním důsledkům rozporným se smyslem § 92 daňového řádu, kdy by správce daně musel vyvracet jakékoliv tvrzení daňového subjektu a důkazní břemeno by tak prakticky spočívalo pouze na něm.

[30] Rovněž pak nemůže obstát ani námitka stěžovatele, že ze strany krajského soudu došlo k porušení zásady rovnosti stran, neboť přistupoval k tvrzením stěžovatele a žalovaného odlišným způsobem. Stěžovatel v této námitce nepřípadně směšuje procesní postavení stěžovatele a žalovaného coby účastníků řízení před krajským soudem s pravidly nesení důkazního břemene a s volným hodnocením důkazů v daňovém řízení.

[31] Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že považuje za vysoce nestandardní, aby zaměstnanec podnikatelského subjektu sám zajišťoval sjednávání obchodních transakcí a vkládal do nich vlastních finančních prostředky, šlo z jeho strany o hodnocení důkazů (a to nejen výpovědi svědka H., ale i vlastních tvrzení stěžovatele), a nikoliv o skutkové tvrzení. Na tyto závěry žalovaného nelze nahlížet optikou právní úpravy nesení důkazního břemene. Jestliže žalovaný vyjadřuje svoje pochybnosti o skutečnosti, že stěžovatel jako osoba odpovědná za svoji podnikatelskou činnost bez jakéhokoliv vlivu a povědomí nechal svého zaměstnance, aby za něj sjednával veškeré obchodní transakce týkající se jeho provozovny, jednal výlučně a samostatně se všemi obchodními partnery a provoz prodejny financoval z vlastních zdrojů, činí tak v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 daňového řádu) a povinností správce daně své rozhodnutí řádně odůvodnit (§ 102 odst. 2 daňového řádu). Krajský soud pak s těmito závěry správně pracoval jako s hodnocením důkazů, s nímž se ztotožnil.

III.2 K námitce uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně

[32] Stěžovatel v kasační stížnosti dále zopakoval námitku, že v daném případě došlo k uplynutí desetileté lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu. Tento závěr konstruuje na základě úvahy, že v důsledku zrušení rozhodnutí žalovaného

pokračování

předchozími rozsudky krajského soudu neexistovala pravomocně stanovená daň. V okamžiku, kdy rozsudky krajského soudu zrušil na základě kasačních stížností Nejvyšší správní soud, sice rozhodnutí žalovaného „obživlo“, avšak poslední rozsudek kasačního soudu nabyl právní moci až dne 3. 6. 2022 a krajský soud pak žalobu zamítl dne 18. 10. 2022. Stěžovatel se domnívá, že k „obživnutí“ rozhodnutí žalovaného dochází *ex nunc*, a proto v mezidobí, v důsledku zrušení rozhodnutí žalovaného druhým rozsudkem krajského soudu ze dne 19. 2. 2021, č. j. 29 Af 67/2017 - 66, který nabyl právní moci dne 22. 3. 2021, došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[33] Podle § 147 odst. 1 daňového řádu *správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím o stanovení daně, které se označuje jako a) platební výměr, jde-li o vyměření daně, b) dodatečný platební výměr, jde-li o doměření daně, nebo hromadný předpisný seznam, stanoví-li tak jiný zákon.*

[34] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit *po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

[35] Podle § 148 odst. 5 daňového řádu *lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*

[36] Lhůta podle § 148 odst. 5 daňového řádu přitom není lhůtou pro stanovení daně konkurující tříleté lhůtě v § 148 odst. 1, ale lhůtou, která stanoví její nepřekročitelné maximum, resp. ultimátní „pojistku“ proti nepřiměřenému (opakovanému) prodlužování prekluzivní lhůty pro stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 - 29).

[37] Nejvyšší správní soud k účinkům zrušení správních aktů již dříve opakovaně vyslovil [viz například rozsudky ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 As 79/2008 - 128 (publikovaný pod č. 1815/2009 Sb. NSS) a ze dne ze dne 22. 7. 2011, č. j. 7 As 26/2011 - 175], že právní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej. Po celou dobu své existence až do svého eventuálního zrušení vyvolává správní akt právní následky, zakládá práva a povinnosti. Případné zrušení individuálního správního aktu soudem má účinky toliko *ex nunc*, které působí výlučně do budoucna (soudní řád správní neobsahuje obdobné ustanovení, jako je § 99 správního řádu, umožňující určit, ke kterému okamžiku nastávají účinky spojené se zrušením rozhodnutí). Jedinou výjimku představuje skupina nicotných aktů, u nichž se má za to, že nebyly nikdy vydány, a tudíž nemohly působit právní následky ani v minulosti.

[38] V daném případě jde o situaci, kdy napadené rozhodnutí žalovaného bylo opakovaně rušeno rozsudky krajského soudu (naposledy rozsudkem 19. 2. 2021, č. j. 29 Af 67/2017 - 66), avšak poté, co tyto rozsudky zrušil Nejvyšší správní soud (naposledy rozsudkem ze dne 2. 6. 2022, č. j. 1 Afs 94/2021 - 35), došlo k tzv. obživnutí původního rozhodnutí žalovaného, tedy rozhodnutí znovu nabylo účinků.

[39] Kasační soud připouští, že problematika tzv. „obživlých“ rozhodnutí vyvolává řadu složitých právních otázek, z nichž ne všechny jsou již judikaturou definitivně vyřešeny (např. otázka, jestli k „obživnutí“ správního rozhodnutí dochází k okamžiku právní moci rozsudku kasačního soudu, kterým se ruší rozsudek správního soudu, nebo až v okamžiku, kdy správní soud zamítne žalobu jako nedůvodnou) – srov. KÜHN, Zdeněk. § 110 [Rozsudek]. In KÜHN, Zdeněk, KOCOUREK, Tomáš a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 1021).

[40] Podstatnou pro řešení stěžovatelovy námitky je nicméně toliko otázka, ke kterému okamžiku je stanovena daň při „obživnutí“ rozhodnutí o stanovení daně. V souladu s výše uvedenou judikaturou kasačního soudu rozhodnutí správce daně vyvolávalo účinky až do jeho zrušení krajským soudem. Účinky rozhodnutí byly v důsledku rozsudku kasačního soudu pouze „obnoveny“, avšak nedošlo tím k opětovnému stanovení daně ve smyslu § 147 odst. 1 daňového řádu, jak namítá stěžovatel. Stanovit daň může jedine správní orgán postupem uvedeným v § 147 daňového řádu, a nikoliv soud ve správním soudnictví, který pouze přezkoumává zákonnost správního rozhodnutí. Rozhodnutí správce daně, které nabylo právní moci po zamítnutí odvolání žalovaným dne 29. 6. 2017, je proto nadále účinné k tomuto dni a tímto dnem také došlo k pravomocnému stanovení daně. Tím byla lhůta podle § 148 daňového řádu zachována, jak správně uzavřel krajský soud v bodě 30 napadeného rozsudku. Následné soudní řízení, ve kterém došlo k opakovanému zrušení a poté k „obživnutí“ rozhodnutí žalovaného, na tomto závěru nemůže nic změnit.

[41] Pokud by kasační soud přisvědčil právní argumentaci stěžovatele, připustil by tím právní výklad, podle kterého by lhůta stanovená v § 148 odst. 1 ve spojení s odst. 5 daňového řádu zavazovala nejen správce daně, ale rovněž správní soudy při přezkumu správních rozhodnutí. To by bylo ovšem v rozporu se smyslem těchto ustanovení, které zákonodárce do daňového řádu včlenil s úmyslem zamezit nekonečnému obnovování lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2, 3 a 4 (srov. důvodová správa) a šel by nad rámec osobní a věcné působnosti daňového řádu vymezené v jeho § 1, podle něhož se jím upravuje toliko postup správců daní s cílem správně zjistit a stanovit daň.

[42] Na závěr kasační soud dodává, že námitka stěžovatele o nemožnosti žalovaného domáhat se aplikace § 124a daňového řádu se netýká předmětu tohoto řízení, kterým je pouze přezkum napadeného rozsudku. Postup žalovaného v řízení, které následovalo po druhém zrušujícím rozsudku krajského soudu a jehož výsledkem bylo rozhodnutí ze dne 3. 5. 2022, č. j. 16124/22/5200-10423-705778, nebyl a ani nemohl být předmětem řízení před krajským soudem, a je proto i nyní v řízení o kasační stížnosti irelevantní.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[44] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu

pokračování

nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. října 2023

Ivo Pospíšil
předseda senátu