

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **R. M.,** zastoupeného JUDr. Janem Juračkou, advokátem se sídlem Tovární 7, Znojmo, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2006, č. j. 7379/05/FŘ 110-0107, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 1. 2008, č. j. 29 Ca 196/2006 - 45,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 1. 2008, č. j. 29 Ca 196/2006 - 45, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku krajského soudu ze dne 30. 1. 2008. Tím soud zrušil pro vady řízení výše uvedené rozhodnutí žalovaného, který zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994, vystaveným dne 20. 6. 2005 Finančním úřadem v Hrušovanech nad Jevišovkou (dále jen „správce daně“) na částku 147 744 Kč.

[2] Správce daně zahájil dne 27. 6. 1996 u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994. Na základě provedené kontroly vystavil dne 4. 7. 1997 dodatečný platební výměr. Odvolání proti uvedenému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 2. 1998, č. j. 110/3567/1997 - 202. Proti rozhodnutí o odvolání žalobce podal jednak žalobu ke krajskému soudu, a také žádost o

přezkoumání podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

[3] Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 29. 12. 1999, č. j. 391/60332/1998, povolilo přezkum výše uvedeného rozhodnutí žalovaného. Žalovaný následujícím rozhodnutím ze dne 3. 4. 2000, č. j. FŘ-110/2254/98/0107 - 202, dospěl k závěru, že okolnosti nenasvědčují tomu, že by přezkoumávaným rozhodnutím došlo ke stanovení daně v nesprávné výši a proto ve shodě s § 55b odst. 1 daňového řádu přezkoumávané rozhodnutí potvrdil. Žalobce se sice proti zmíněnému potvrzujícímu rozhodnutí odvolal, Ministerstvo financí (v této věci již odvolací orgán) však žalobcovo odvolání rozhodnutím ze dne 20. 6. 2001, č. j. 391/27930/2001, zamítlo.

[4] Krajský soud usnesením ze dne 14. 1. 2002, sp. zn. 29 Ca 124/98, zastavil dle § 250i odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v tehdy platném znění (dále jen „o. s. ř.“), řízení o žalobě proti původnímu rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 1998. Dospěl totiž k závěru, že ve věci existuje další, nové rozhodnutí žalovaného (vydané v rámci přezkumného řízení). Žalobce však proti usnesení krajského soudu o zastavení řízení brojil ústavní stížností a Ústavní soud jej zrušil nálezem ze dne 6. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 195/02 (všechna zde uváděná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz). Ústavní soud v citovaném rozhodnutí uvedl, že „p*okud je povoleno přezkoumání daňového rozhodnutí podle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a po tomto přezkoumání je rozhodnuto způsobem, který upravuje věta druhá § 55b odst. 1 cit. zákona, tj. dojde k potvrzení původního rozhodnutí, nejedná se o rozhodnutí nové; přerušil-li správní soud řízení o správní žalobě do skončení přezkumného řízení, pak po vydání takového rozhodnutí v řízení pokračuje.*“

[5] V návaznosti na uvedený nález krajský soud rozsudkem ze dne 17. 5. 2004, č. j. 29 Ca 102/2003 - 39, zrušil rozhodnutí žalovaného, jakož i jemu předcházející rozhodnutí správce daně. Konstatoval, že závěry prvostupňového správního orgánu, stejně jako žalovaného, jsou zcela nepřezkoumatelné. Závěry uvedené ve zprávě o výsledcích daňové kontroly nelze považovat za přesvědčivé pro stanovení základu daně a výše daňové povinnosti žalobce.

[6] Správce daně následně pokračoval v daňovém řízení zahájeném dne 27. 6. 1996. Dne 11. 11. 2004 poslal žalobci výzvu k prokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 a k předložení důkazního materiálu k tomuto daňovému přiznání. V odpovědi na tuto výzvu žalobce předně uvedl, že během daňové kontroly v roce 1996 předložil veškeré doklady prokazující skutečnosti uvedené v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období. Dále poukázal na skutečnost, že na společnost Míča, v. o. s. byl usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 20. 5. 1999 prohlášen konkurz a patřičné doklady je nutno si vyžádat od správce konkurzní podstaty. Správce daně poté rozhodnutím ze dne 20. 6. 2005 vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobci vyměřil daň podle § 31 odst. 5 daňového řádu, tj. na základě pomůcek; o odvolání proti němu rozhodl žalovaný nyní přezkoumávaným rozhodnutím ze dne 15. 5. 2006.

[7] Krajský soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného s tím, že důvodnou shledal zejména námitku vyměření daně po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty. Podle krajského soudu došlo k učinění úkonu směřujícího k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu nejprve zahájením daňové kontroly a poté znovu rozhodnutím ministerstva financí o povolení přezkumu rozhodnutí žalovaného. Prekluzivní lhůta naopak neběžela v období od 6. 3. 2003 (datum vyhlášení výše citovaného nálezu Ústavního soudu) do 28. 5. 2004 (datum nabytí právní moci rozsudku krajského soudu ze dne 17. 5. 2004), a to na základě § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."). K uplynutí subjektivní prekluzivní lhůty tak došlo dne 24. 3. 2005, přičemž prvostupňové správní rozhodnutí bylo vydáno až dne 20. 6. 2005, napadené rozhodnutí žalovaného dokonce až dne 15. 5. 2006. Krajský soud dále uvedl, že napadené rozhodnutí žalovaného by nemohlo z hlediska zákonnosti obstát i bez uvedeného zjištění. Původní rozhodnutí finančních orgánů totiž byla založena na stanovení daňové povinnosti dokazováním, zatímco nynější žalobou napadená správní rozhodnutí vychází ze závěru, že žalobce při dokazování uváděných skutečností nesplnil některou z jeho zákonných povinností, takže nebylo možno daňovou povinnost stanovit dokazováním a bylo nutno přistoupit ke stanovení daňové povinnosti za užití pomůcek. Tato změna režimu stanovení daňové povinnosti však nebyla řádně odůvodněna.

II.

[8] Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný kasační stížností. V té zejména polemizoval se závěrem soudu, podle nějž došlo k vyměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty. Zdůraznil, že § 47 odst. 2 daňového řádu nijak neomezuje počet úkonů s dopadem na běh prekluzivní lhůty. Stěžovatel má za to, že úkony, které provedl správce daně ještě před soudem označeným datem prekluze (24. 3. 2005), byly úkony směřujícími k vyměření daně a proto měly vliv na běh prekluzivní lhůty (prodlužovaly ji). Jednalo se konkrétně o ústní jednání ze dne 2. 11. 2004 a výzvu k dokazování doručenou žalobci dne 19. 11. 2004. Žalovaný v tomto ohledu odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž i úkony, které správce daně provádí v odvolacím řízení, jsou těmi, které ve shodě s § 47 odst. 2 daňového řádu prolamují běh prekluzivní lhůty. Ve svém důsledku to znamená, že prekluzivní lhůta uplynula až dne 31. 12. 2007 a ne v roce 2005, jak nesprávně dovodil krajský soud. Stěžovatel dále uvedl, že správce daně stanovil žalobci daňovou povinnost za užití pomůcek; postupoval tak v souladu s právním názorem vysloveným krajským soudem v dřívějším zrušujícím rozsudku. V tomto ohledu je chybný závěr soudu, který právě tento postup žalovanému vytkl. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

[9] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil nesouhlas s námitkami uváděnými v kasační stížnosti.

III.

[10] Rozhodující tříčlenný senát Nejvyššího správního soudu dospěl při předběžné poradě k právnímu názoru, který byl odlišný od právního názoru vysloveného dříve Nejvyšším správním soudem v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, publikovaného ve Sb. NSS pod č. 793/2006 (všechna zde uváděná rozhodnutí

jsou dostupná na www.nssoud.cz). Usnesením ze dne 15. 1. 2009, č. j. 1 Afs 97/2008 - 73 proto věc postoupil rozšířenému senátu s následující otázkou: „*Mají úkony správce daně (jakéhokoliv stupně), provedené v rámci řízení o mimořádném opravném prostředku (zde rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 29. 12. 1999, č. j. 391/60332/1998 o povolení přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 1998, č. j. 110/3567/1997 - 202 podle § 55b odst. 4 daňového řádu) vliv na užití § 47 odst. 2 daňového řádu s účinky přerušení lhůty pro vyměření daně a založení běhu lhůty nové?*“ I když odpověď na tuto otázku byla pouze dílčí odpovědí pro řešení dané věci jako celku, první senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že ani v takovém případě nemůže spornou otázku rozhodnout sám.

[11] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval svém usnesení ze dne 9. 3. 2010, č. j. 1 Afs 97/2008 - 88, že úkony správce daně provedené v řízení podle § 55b daňového řádu nemají účinek předvídaný v § 47 odst. 2 větě první tohoto zákona.

IV.

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a dospěl k závěru o nutnosti tento rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Jak je uvedeno v části III. tohoto rozsudku, rozhodující senát postoupil dne 15. 1. 2009 věc rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu k posouzení otázky nezbytné pro správné stanovení konce prekluzivní lhůty pro vyměření předmětné daně. Rozšířený senát však poté vyslovil v jiných věcech závěry, v důsledku jejichž aplikace na nyní souzenou věc se již není možné otázkou prekluze vyměřené daně dále zabývat. Rozšířený senát zdejšího soudu totiž v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75 (Sb. NSS 1865/2009), uvedl, že „*rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.*“ Rozšířený senát zdejšího soudu poté v usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76 (Sb. NSS 1997/2010), konstatoval, že „*[o]kolnosti případu, za nichž je krajský soud podle § 78 odst. 3 s. ř. s. oprávněn zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, je třeba posuzovat i ve vztahu k právní úpravě, podle níž bylo správní řízení vedeno.*“ Ve vztahu k úpravě zakotvené v daňovém řádu pak s odkazem na právní názor, jenž vyjádřil ve výše citovaném usnesení č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, shledal, že „*prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí (platebního výměru) v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Nemůže-li tak učinit po zrušení rozhodnutí odvolacím orgánem, nemůže tak učinit ani po zrušení platebního výměru soudem.*“ K postupu správních soudů pak upřesnil, že „*[r]ozhoduje-li tedy krajský soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle daňového řádu, není důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (platební výměr) tam, kde má řízení pokračovat. V takovém případě je na místě zrušit pouze rozhodnutí žalovaného, jehož zaváže právním názorem. Řízení se tak vrací do odvolacího stadia.*“

[14] Rozšířený senát současně uvedl, že otázkou navazující na závěr o nemožnosti pokračování v řízení po zrušení platebního výměru soudem je, „*jaký je další možný postup správce daně. Zůstává zde totiž řízení, které bylo zahájeno a dodatečný platební výměr, jímž bylo ukončeno, byl zrušen; přitom není možnost v řízení pokračovat. Takové řízení může být pouze zastaveno, a to podle § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu pro odpadnutí důvodu řízení. Nemožnost vydání nového dodatečného platebního výměru brání pokračování v řízení, což je třeba podřadit tomuto ustanovení.*“

[15] V návaznosti na tento právní názor dospěl v nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného je zatíženo vadou, pro niž mělo být zrušeno krajským soudem. Tato vada spočívá v tom, že poté, co krajský soud rozsudkem ze dne 17. 5. 2004 zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 1998, jakož i jemu předcházející rozhodnutí správce daně, pokračoval správce daně v původně zahájeném daňovém řízení a vydal ve věci nový platební výměr, jehož platnost potvrdil svým rozhodnutím žalovaný. Krajský soud sice rozhodnutí žalovaného zrušil, avšak ze zcela jiných důvodů. Ty tak neobstojí „*v podstatné míře*“, ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, podle nějž „*zruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení. Obstojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými.*“ Nejvyššímu správnímu soudu tak nezbývá, než *ex offo* zrušit napadený rozsudek krajského soudu. Krajský soud sice v dané věci rozhodoval ještě před tím, než rozšířený senát zaujal výše citovaný právní názor, to však nic nemění na skutečnosti, že Nejvyšší správní soud nyní nemůže aprobovat jeho postup, který je s tímto právním názorem v rozporu.

[16] S ohledem na uvedené skutečnosti považoval Nejvyšší správní soud za nadbytečné zabývat se stěžovatelem uplatněnými kasačními námitkami.

V.

[17] Vzhledem k tomu, že kasační stížnost byla shledána důvodnou, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku. Krajský soud tedy zruší rozhodnutí žalovaného, který následně předmětné daňové řízení zastaví.

[18] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozsudku rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. dubna 2010

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu