

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **S.L.O.N. – Plus, s. r. o.**, se sídlem Libušina 9, Karlovy Vary, zastoupen JUDr. Petrem Moravcem, advokátem se sídlem Dlouhá 16, Praha 1, proti žalovanému: **Ministerstvo financí,** se sídlem Letenská 15, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 10. 2009, č. j. 11 Ca 73/2008 - 65,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce jako stěžovatel včasnou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného Ministerstva financí č. j. 49/71526/2007-491 ze dne 6. 11. 2007.

Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 27. 4. 2007, č. j. 4038/07-1300-401087 o zastavení řízení o žádosti stěžovatele o obnovu řízení, které bylo ukončeno pravomocným rozhodnutím ze dne 18. 7. 2001 pod č. j. 12561/130/2000 ve věci vyměření daně z přidané hodnoty za I. čtvrtletí roku 1998 s odůvodněním, že žádost o obnovu řízení byla podána po uplynutí zákonem stanovené prekluzívní lhůty.

Rozsudek městského soudu, kterým byla žaloba zamítnuta pro nedůvodnost, napadl stěžovatel včasnou kasační stížností z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem v předcházejícím řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).

V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda za úkon směřující k vyměření daně ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), lze považovat rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 18. 7. 2001, které bylo vydáno v rámci přezkumného řízení podle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků a kterým bylo změněno prvoinstanční rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech ze dne 31. 7. 2000. Městský soud dle stěžovatele pochybil, když se ve svém rozhodování opíral výhradně o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94 a náležitě nevzal do úvahy jiná odborná stanoviska k této problematice. Podle stěžovatele lze rozhodnutí o odvolání Finančního ředitelství v Plzni ze dne 18. 7. 2001, které změnilo prvoinstanční rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech, považovat za úkon směřující k vyměření daně, a to s odkazem na odborný komentář autorů Jaroslava Kobíka, Jana Rambouska a Jiřího Šperla, podle něhož nelze za úkony splňující podmínky uvedené v ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků považovat takové úkony, které následují po vyměření daně, neboť ty již k vyměření nesměřují, avšak s výjimkou úkonu v řízení odvolacím, pokud odvolací orgán vyměří svým rozhodnutím daň v odlišné výši než-li prvoinstanční správce daně v odvoláním napadeném rozhodnutí. Stěžovatel je přesvědčen, že městský soud měl k uvedenému právnímu názoru přihlédnout, neboť je možné jej aplikovat i na jeho případ vzhledem k tomu, že předmětným rozhodnutím došlo ke změně ve výši původně vyměřené daně.

Městský soud dále dle stěžovatele také nesprávně interpretoval ustanovení § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků, jelikož oba zmíněné odstavce lze vykládat pouze ve vzájemném kontextu.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že právní závěr městského soudu považuje za věcně správný a stížnostní námitky stěžovatele nemají oporu v platných předpisech, zejména v zákoně o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti (ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) přezkoumal napadený rozsudek a dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná.

Nesprávně posouzenou právní otázku stěžovatel spatřuje v závěru městského soudu, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 18. 7. 2001, které bylo vydáno v rámci přezkumného řízení podle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků a kterým bylo změněno prvoinstanční rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech ze

dne 31. 7. 2000, není úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, který by prolomil prekluzívní lhůtu ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Městský soud k namítané nesprávně posouzené právní otázce uvedl následující:

„Co se konkrétně rozumí úkonem směřujícím k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení zákon výslovně neuvádí. Je tedy otázkou výkladu, které úkony mohou způsobit přerušení běhu lhůty, přičemž je třeba mít na zřeteli, že jde o lhůtu prekluzívní, vytvářející jistotu daňového subjektu o jeho daňové povinnosti.

Při posuzování otázky, zda za úkon směřující k vyměření daně podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků lze považovat rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 18. 7. 2001, které bylo vydáno v rámci přezkumného řízení podle § 55b zákona o správě daní a poplatků a kterým bylo změněno prvoinstanční rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech ze dne 31. 7. 2000, jak namítal žalobce, vycházel Městský soud v Praze ze závěrů, jež byly vyjádřeny v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v tomto rozhodnutí poukázal na to, že pro posouzení otázky, co je úkonem správce daně směřujícím k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně vycházel jednak z jazykového výkladu, jednak přihlédl ke smyslu a účelu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a konstatoval, že za úkon směřující k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně nelze považovat úkon, kterým již daň vyměřená či dodatečně stanovena je. Má-li úkon k něčemu směřovat, pak musí následovat to, k čemu směřuje, tím, k čemu směřuje úkon přerušující lhůtu, je právě vyměření nebo doměření daně. Smyslem a účelem ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je přerušení lhůty a založení běhu nové lhůty proto, aby správce daně mohl daň vyměřit či dodatečně stanovit. Veškeré úkony směřující k vyměření daně jsou prováděny proto, aby daň byla vyměřena, jejich smyslem je zjištění všech skutečností rozhodných pro správné vyměření daně. Tyto úkony vytvářejí prostor pro součinnost daňového subjektu, zajišťují jeho vědomost o tom, že se řízení vede a umožňují mu aktivně ovlivňovat výsledek v řízení. Lhůta je úkonem přerušena proto, že již tento úkon a úkony bezprostředně následující k vyměření či doměření daně směřují. Jde tedy o úkon, kterým je zahájena určitá konkrétní aktivní činnost správce daně. Nejvyšší správní soud uzavřel, že úkonem směřujícím k vyměření daně nebo dodatečnému stanovení daně není platební výměr, kterým již daň je vyměřena. Je pravdou, že se Nejvyšší správní soud nezabýval otázkou, zda úkonem směřujícím k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně je rozhodnutí odvolacího orgánu, kterým bylo změněno prvostupňové rozhodnutí finančního úřadu. Dospěl-li rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v uvedeném usnesení k závěru, že platební výměr nelze považovat za úkon směřující k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně proto, že tímto úkonem je daň již vyměřena či doměřena, o to víc to platí ve vztahu k rozhodnutí odvolacího orgánu, který tím, že změnil prvostupňové rozhodnutí správního úřadu, již daň konečným způsobem vyměřil (změnil prvostupňové rozhodnutí). Charakter rozhodnutí odvolacího orgánu, v daném případě rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 10. 7. 2002 je totiž zcela shodný s charakterem platebního výměru. Tímto rozhodnutím byla daň již vyměřena, po tomto úkonu, po tomto rozhodnutí již nenásledují žádné úkony finančních orgánů, které by směřovaly k další aktivní činnosti správce daně či finančního ředitelství, které by směřovaly k vyměření či doměření daně.

Nejvyšší správní soud v postupu městského soudu, který při posouzení sporné právní otázky vycházel z právního názoru vysloveného rozšířeným senátem v usnesení ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, neshledal pochybení, když se při posuzování sporné právní otázky se závěrem městského soudu ztotožnil. V souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu se za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nepovažuje platební výměr, kterým již daň vyměřena je. Tento právní názor opětovně potvrdil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu i v usnesení ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 – 73 (dostupném na www.nssoud.cz). K přezkoumání daňových rozhodnutí dle § 55b daňového řádu, rozšířený senát v citovaném usnesení uvedl:

„Speciální lhůta pro přezkoumání daňových rozhodnutí je stanovena v § 55b odst. 2 daňového řádu: „Toto přezkoumání může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce,v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci.“ V souladu s výše uvedeným se tato lhůta uplatní namísto lhůty v § 47 odst. 1 daňového řádu. Bylo by v rozporu se smyslem této zvláštní úpravy, aby i v případech, kdy by byla dvouletá lhůta pro zahájení přezkoumání zachována, by nebylo možné přezkoumání daňového rozhodnutí provést, protože by již uplynula lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu.Přezkoumání daňového rozhodnutí je tedy možné tehdy, pokud je rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání vydáno (§ 55b odst. 4 daňového řádu) a daňovému subjektu doručeno ve lhůtě dvou let následujících po roce, v němž přezkoumávané rozhodnutí nabylo právní moci (§ 55b odst. 2 daňového řádu), byť by se tak stalo již po uplynutí lhůty podle § 47odst. 1 daňového řádu. Z toho je zřejmé, že ani další průběh takto zahájeného přezkumného řízení, které může skončit zrušením, nahrazením, změnou nebo potvrzením přezkoumávaného rozhodnutí (§ 55b odst. 1 daňového řádu) ani průběh případného řízení o odvolání proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání (§ 55b odst. 6 daňového řádu) již lhůta podle § 47odst. 1 daňového řádu ovlivnit nemůže. V tomto smyslu je tedy třeba korigovat právní názor poprvé vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2003,č. j. 6 A 76/2001 - 41, publikovaném pod č. 178/2004 Sb. NSS, podle něhož běh prekluzívní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu přerušuje rozhodnutí příslušného správce daně o povolení (nařízení) přezkoumání daňového rozhodnutí. Jestliže se lhůta podle § 47 odst. 1daňového řádu na řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí vůbec nevztahuje, není možné ani hovořit o tom, že by úkon správce daně v tomto řízení, konkrétně rozhodnutí o nařízení(povolení) přezkoumání byl úkonem tuto lhůtu přerušujícím. To ovšem nic nemění na tom, že i toto řízení musí být dokončeno ve lhůtě deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 47 odst. 2daňového řádu), celková délka přezkumného řízení (včetně řízení o odvolání proti výsledku přezkoumání) je tedy omezena částí desetileté lhůty, která z této lhůty zbývá v okamžiku zahájení přezkoumání, přičemž běh této lhůty není možné žádným úkonem v rámci přezkumného řízení přerušit. Navíc konečný limit pro nové stanovení daně v podobě prekluzívní lhůty podle § 47odst. 2 daňového řádu samozřejmě neznamená, že by správce daně příslušný pro přezkumné řízení či odvolací orgán v tomto řízení byli oprávněni otálet se svými rozhodnutími až na samý konec této lhůty. I na toto řízení se totiž vztahuje povinnost správce daně postupovat v daňovém řízení bez zbytečných průtahů ve smyslu § 34c daňového řádu a respektovat pořádkové lhůty v tomto ustanovení uvedené. Byť se samozřejmě prekluzívní lhůty na straně jedné a pořádkové lhůty na straně druhé svým charakterem, stejně jako právními důsledky jejich překročení zásadně odlišují, je třeba zdůraznit, že správce daně je i v přezkumném řízení lhůtami podle § 34c odst. 1daňového řádu vázán. V případech, kdy by správce daně tyto lhůty nerespektoval a nápravu by k podnětu daňového subjektu podle § 34c

odst. 2 daňového řádu nezjednal ani nadřízený správce daně, má daňový subjekt na ochranu před nečinností správce daně k dispozici žalobu podle § 79 a násl. s. ř. s.“

Stěžovatel svou kasační argumentaci opírá o odkaz na odborný komentář autorů Jaroslava Kobíka, Jana Rambouska a Jiřího Šperla, podle něhož nelze za úkony splňující podmínky uvedené v ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků považovat takové úkony, které následují po vyměření daně, neboť ty již k vyměření nesměřují, avšak s výjimkou úkonu v řízení odvolacím, pokud odvolací orgán vyměří svým rozhodnutím daň v odlišné výši než prvoinstanční správce daně v odvoláním napadeném rozhodnutí.

Stěžovatel v kasační stížnosti nespecifikoval odborné publikace obsahující výše uvedený právní názor, proto k němu Nejvyšší správní soud může pouze obecně konstatovat, že závěr městského soudu nepovažuje za rozporný s výše uvedeným právním názorem, který se konkrétně otázkou, zda rozhodnutí odvolacího orgánu v řízení dle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků, které změnilo prvostupňové rozhodnutí správce daně je úkonem směřujícím k vyměření daně ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, nezabývá. Naopak, autor JUDr. Jaroslav Kobík např. v odborné publikaci „Správa daní a poplatků s komentářem, komplexní pohled na problémy správy daní“ (3. aktualizované a doplněné vydání, Nakladatelství ANAG) uvádí, že za nepochybné považuje to, že úkonem směřujícím k vyměření či dodatečnému vyměření není vydání platebního či dodatečného platebního výměru, neboť tento úkon nesměřuje k vyměření, když se jím daň vyměřuje.

Nesprávnou interpretaci ustanovení § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků stěžovatel uplatnil pouze v obecné rovině. Z tohoto důvodu se uvedenou námitkou zdejší soud nemohl blíže zabývat.

Při přezkoumání napadeného rozsudku tak Nejvyšší správní soud neshledal tvrzené nesprávné posouzení právní otázky městským soudem v předcházejícím řízení, a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.). Žalovaný právo na náhradu nákladů řízení má, avšak žádné náklady mu nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. září 2010

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu