

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobců: **A) D. B.**, **B) T. B.**, **C) nezl. M. B.**, zast. M. B., proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 252/15, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Ca 40/2005 – 48,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Ca 40/2005 – 48, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalované Ministerstvo financí domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Ca 40/2005 – 48, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze (dále také „městský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Ca 40/2005 – 48, zrušil k žalobě D. B. rozhodnutí žalovaného Ministerstva financí (dále též „ministerstvo“) ze dne 6. 12. 2004, č. j.18/65263/2003-184, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce D. B. (dále také „žalobce“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 20. 12. 2002, č. j. 13036/130/2002, o zastavení řízení ve věci žádosti právního předchůdce žalobců – D. B. (dále jen „původní žalobce“) - o obnovu řízení ohledně daně z obratu ukončeného pravomocným rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 24. 5. 1993, č. j. FŘ-DzO/1803/1993, jímž nebyla povolena žádost původního žalobce o přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu v Přerově (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 6. 1992, č. j. FÚ-2021/43/92/Za a č. j. FÚ-2021/39/92/Za ve věci dodatečně vyměřené daně

z obratu a jejího zvýšení za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1991, a celou věc vrátil žalovanému Ministerstvu financí k dalšímu řízení. Městský soud přisvědčil žalobní výtce, že ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), nelze aplikovat při rozhodování o žádostech daňových subjektů o obnovu řízení. Je tomu tak proto, že ustanovení § 55 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je zvláštním ustanovením ve vztahu k ustanovení § 27 téhož zákona. V řízení o obnově lze vydat toliko 3 druhy rozhodnutí: 1. o povolení obnovy, 2. o nařízení obnovy a 3. o zamítnutí žádosti o obnovu řízení. Dospěje-li proto rozhodující správní orgán k závěru, že uplynula objektivní lhůta pro podání žádosti o obnovu řízení, zakotvená v ustanovení § 55 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, nelze žádosti vyhovět a je třeba ji zamítnout. Postup podle ustanovení § 27 citovaného zákona je v daném případě v kolizi s ustanovením § 55 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, které zastavení řízení stran žádosti o povolení obnovy neumožňuje. Nad rámec tohoto odůvodnění městský soud dodal, že dojde-li rozhodující správní orgán k závěru, že žádosti nelze vyhovět pro marné uplynutí zákonné lhůty (subjektivní i objektivní), v níž jedině lze žádost o obnovu řízení podat, není povinen se zabývat tvrzenými důvody, pro které se žadatel obnovy domáhá.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podalo žalované Ministerstvo financí jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel") kasační stížnost, a to z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel městskému soudu především vytkl to, že nesprávně zhodnotil otázku zákonnosti postupu správců daně v předešlém řízení, pokud vzal za svou argumentaci žalobce a dovodil, že v případě daňových řízení, zahájených podáním žádosti „o obnovu řízení podle § 54 a násl. zákona o správě daní a poplatků", nelze aplikovat ustanovení § 27 téhož zákona. Je tomu tak proto, že správním soudem uváděná rozhodnutí o povolení, nařízení nebo zamítnutí obnovy řízení vydává příslušný správce daně toliko v případě „splnění podmínek pro podání žádosti o obnovu řízení". V tomto případě posuzuje jejich relevanci a rozhodne, zda obnovu řízení povolí (resp. nařídí), či návrh zamítne. V případě nedodržení lhůt pro podání žádosti o obnovu řízení již správce daně žádné další podmínky nezkoumá a řízení v souladu s ustanovením § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků zastaví. Neexistuje zde vůbec procesní prostor pro úvahu, zda o návrhu rozhodnout kladně. Tato okolnost pak vylučuje, aby příslušný správce daně rozhodl i záporně (návrh zamítl). Z absence výslovné existence institutu zastavení řízení v dikci § 55 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nelze explicitně vyvozovat, že ustanovení § 55 tohoto zákona je ve vztahu k ustanovení § 27 téhož zákona ustanovením zvláštním (speciálním) - vylučujícím jeho aplikaci. Právě naopak je třeba vyjít z komplexní úpravy uvedené v ustanovení § 27 zákona o správě daní a poplatků. Výklad podaný městským soudem by de facto znamenal, že ustanovení § 27 zákona o správě daní a poplatků je obsolentní. Tam, kde by jiné ustanovení zákona o správě daní a poplatků vlastní úpravu neobsahovalo, by nesmělo být pro správním soudem předestřený názor aplikováno. Tam, kde tentýž zákon podává speciální postup pro případ zmeškání lhůty by pak také nebylo možno aplikovat ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků (viz. § 49 odst. 2 a § 48 odst. 5). Ostatně i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2006, sp.zn. 8 Afs 81/2005 a z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, vyplývá, že ze soudního přezkumu nelze

paušálně vyloučit celou kategorii rozhodnutí o zastavení řízení podle § 27 zákona o správě daní a poplatků s odůvodněním, že nejde o rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. Správní soud je povinen v každém jednotlivém případě vždy zkoumat, zda se přezkoumávané rozhodnutí dotýká veřejných subjektivních práv daňových subjektů, či nikoliv. Uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu tak vyvrací možný argument, že rozhodnutím vydaným podle ustanovení § 27 zákona o správě daní a poplatků by mohlo dojít k zásahu do práva daňových subjektů ohledně jejich přístupu k soudu. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobci se k podané kasační stížnosti nevyjádřili, ač s ní byli řádně obeznámeni.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost je opodstatněná.

Podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní poplatků, není-li v tomto nebo zvláštním zákoně stanoveno jinak, daňové řízení se zastaví, jestliže byla zmeškána zákonná lhůta, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav a nebo žádosti o to byly zamítnuty.

Podle ustanovení § 48 odst. 5 zákona o správě daní poplatků lze odvolání podat ve lhůtě třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí proti němuž odvolání směřuje, není-li v tomto zákoně stanoveno jinak. Neobsahuje-li podané odvolání zákonem předepsané náležitosti, vyzve správce daně odvolatele s poučením, v jakém směru musí být doplněno, a stanoví pro to přiměřenou lhůtu ne kratší patnácti dnů. V případech, že odvolání lze zamítnout podle § 49 odst. 2, výzva se omezí jen na doplnění těch chybějících zákonných náležitostí, které jsou rozhodné pro posouzení odůvodněnosti zamítnutí, případně se od výzvy upustí. Vyhoví-li odvolatel plně této výzvě, má se za to, že odvolání bylo podáno včas a řádně. Nevyhoví-li odvolatel výzvě, správce daně odvolací řízení zastaví. Proti rozhodnutí o zastavení řízení je přípustné odvolání.

Podle ustanovení § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků žádost musí být podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit. Tyto lhůty nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav.

Podle ustanovení § 55 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků proti rozhodnutí, jímž se obnova řízení povoluje nebo nařizuje, se nelze samostatně odvolat. Byla-li rozhodnutím žádost o obnovu řízení zamítnuta, lze se proti němu odvolat.

Rozsudek městského soudu je nezákonný.

Městskému soudu je nutno přisvědčit jen potud, že ustanovení § 27 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je svým charakterem ustanovením obecným (lex generali). Této skutečnosti kromě jeho dikce - „Není-li v tomto nebo zvláštním zákoně stanoveno jinak“ - svědčí i jeho systematické zařazení do prvé části zákona o správě daní a poplatků, uvozené rubrikou „Obecná ustanovení“.

Nesprávný je však právní závěr městského soudu, podle něhož je ustanovení § 55 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) téhož zákona ustanovením zvláštním - speciálním (lex specialis), majícím před ním přednost, a že se při jejich aplikaci tedy uplatní pravidlo lex specialis derogat legi generali. Tento vztah však může nastat pouze v případech, pokud by dotčená ustanovení (§ 55 odst. 5 a § 27 odst. 1 písm.d zákona o správě daní a poplatků) upravovala tutéž materii. Jinými slovy vyjádřeno, aby ve vztahu k citovaným ustanovením zákona o správě daní a poplatků platilo to, co vyslovil městský soud (v případě zmeškání lhůty k podání žádosti o obnovu řízení podané podle § 54 a násl. zákona o správě daní a poplatků nelze rozhodnout o zastavení řízení podle § 27 odst. 1 písm. d) tohoto zákona, ale třeba rozhodnout výlučně podle § 55 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků /žádost zamítnout/), musela by tato ustanovení být v kolizi, resp. upravovat tutéž materii.

Tak tomu ale v této věci není.

Jak zcela přiléhavě namítá stěžovatel (s poukazem na ustanovení § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků), dikce ustanovení § 54 ani § 55 zákona o správě daní a poplatků neobsahuje speciální úpravu, která by s poukazem na shora uvedené pravidlo, vylučovala aplikovat obecné ustanovení § 27 téhož zákona. Z ustanovení § 55 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků naopak vyplývá, že rozhodnutí podle § 55 odst. 5 tohoto zákona jsou vydávána až následně po věcném přezkoumání důvodnosti podané žádosti (§ 54 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Jinými slovy vyjádřeno, ustanovení § 55 zákona o správě daní a poplatků neobsahuje pravidlo, které by ukládalo (oproti již zmiňovanému speciálnímu ustanovení § 48 odst. 5 nebo obecnému ustanovení § 27 odst. 1 téhož zákona) příslušnému správnímu orgánu řízení zastavit, či rozhodnout jinak (žádost zamítnout, není-li zachována lhůta k podání žádosti o obnovu), pokud nejsou naplněny základní podmínky řízení. Na tom nic nemění okolnost, že konkrétní lhůty (jako podmínky řízení), které musí být zachovány, aby mohl být návrh věcně uvážen, jsou upraveny v ustanovení § 54 odst. 3, resp. § 47 zákona o správě daní a poplatků (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73).

Je to však právě obecné ustanovení zákona o správě daní a poplatků (§ 27 odst. 1), které, i z důvodů procesní ekonomie, komplexně upravuje postup správce daně, chybí-li některá z podmínek řízení před správním orgánem a umožňuje rozhodujícímu orgánu, aby o věci rozhodl bez meritorního přezkoumání věci. To v této věci znamená, bez věcného posouzení důvodnosti žádosti o obnovu řízení (§ 54 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Institut zastavení řízení pro nedostatek jeho podmínek (zde pro zmeškání lhůty) tak nejenže zrychluje a zjednodušuje dané řízení, ale ve své podstatě předurčuje rozsah a směr případného přezkoumávání podaného opravného prostředku (odvolání podle § 27 odst. 2 věta třetí zákona o správě daní a poplatků). Odvolací správní orgán v tomto případě toliko zkoumá, zda-li byly splněny podmínky pro zastavení řízení. Věcí samou - např. okolností, zda vyšly najevo nové skutečnosti či důkazy (§ 54 odst. 1 písm. a/ zákona o správě daní a poplatků) se již stejně jako správce daně nezabývá. Tyto úvahy by byly přinejmenším nadbytečné a předčasné. Ostatně je to zákon o správě daní a poplatků, který v ustanovení § 54 odst. 4 výslovně požaduje, že v návrhu na obnovu řízení musí být uvedeny okolnosti svědčící o důvodnosti návrhu a o dodržení lhůt (tedy rozlišuje důvodnost návrhu a zachování lhůt).

Pokud proto došel městský soud k závěru, že ustanovení § 55 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je ve vztahu k ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) téhož zákona ustanovením speciálním, které brání jeho aplikaci, není tento závěr v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti napadenému rozsudku městského soudu je opodstatněná a proto toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta prvá před středníkem s. ř. s.).

V tomto řízení bude na městském soudu, aby uvážil, zda v řízení před správními orgány byly naplněny předpoklady pro vydání rozhodnutí podle ustanovení § 27 odst. 1 písm.d) zákona o správě daní a poplatků, resp. zda v předmětné věci byla zmeškána zákonná lhůta k podání žádosti (návrhu) na obnovu řízení, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav a nebo žádosti o to byly zamítnuty, či tomu tak nebylo. Současně musí přihlédnout k judikatorním závěrům Nejvyššího správního soudu obsaženým v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73 (zejm. bod 27 a násl). Teprve po té vydá rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu (Městského soudu v Praze), a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 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 2. září 2010

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu