

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **RENYSON 2000, a. s.**, se sídlem Rumunská 655/9, Liberec 4, zastoupena Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97, Liberec, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 6. 2010, č. j. 31 Ca 5/2009 – 38,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se společnost RENYSON 2000, a. s. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 6. 2010, č. j. 31 Ca 5/2009 – 38, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Hradci Králové (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu společnosti RENYSON 2000, a. s. proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „žalovaný nebo finanční ředitelství“) ze dne 3. 12. 2008, č. j. 9447/08-1400-602185, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 8 .2008, č. j. 205051/08/228960/1126, jímž bylo zastaveno řízení zahájené žádostí žalobkyně o povolení obnovy řízení ve věci platebního výměru na daň z převodu nemovitostí ze dne 4. 4. 2005, č. j. 94910/05/228960/1126, ve výši 25 721 000 Kč. Krajský soud došel k závěru, že mezi účastníky řízení není sporu o skutkový stav věci, žalobkyně však zmeškala lhůtu k podání žádosti o obnovu řízení. Žalobkyně podala tuto žádost až dne 30. 7. 2008, ačkoliv

měla být podána nejpozději v objektivní lhůtě do 31. 12. 2007. Tato lhůta pro podání žádosti o obnovu řízení je v daňovém řízení ztotožněna s prekluzivními lhůtami k vyměření daně podle § 47 odst. 1, 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), resp. podle § 22 odst. 1, 2 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“). Věcně šlo o daň z převodů nemovitostí vkladem práva do katastru nemovitostí (na základě smlouvy o vkladu části podniku) s účinky ke dni 6. 12. 2002. Od 31. 12. 2002 proto začala běžet prekluzivní lhůta, jejíž konec by připadl na den 31. 12. 2005, pokud by zde nebyl úkon správce daně, který by běh této lhůty přerušil a založil běh lhůty nové. Takovým úkonem byla výzva správce daně ze dne 16. 4. 2004, vydaná dle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Konec nové prekluzivní lhůty (počátek dne 31. 12. 2004) proto připadl na den 31. 12. 2007. Ke stanovení daně žalobkyni pak došlo platebním výměrem ze dne 4. 4. 2005, který nabyl právní moci dne 17. 6 2005. Současně jen v této prekluzivní lhůtě byla žalobkyně oprávněna požádat o povolení obnovy řízení ve věci jí stanovené daně z převodu nemovitostí. Žalobkyní podaná žádost o obnovu řízení ze dne 29. 7. 2008 (došla správci daně dne 30. 7. 2008) byla proto podaná až po zákonem stanovené lhůtě. S poukazem na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, vyslovené jednak v usnesení ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94 a jednak v usnesení ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, krajský soud již nepřisvědčil žalobkyni, že dalším úkonem, který by prodlužoval prekluzívní lhůtu, a tedy i objektivní lhůtu k povolení obnovy řízení, byl samotný platební výměr správce daně ze dne 4. 4. 2005. Neakceptoval proto její tvrzení, že ke dni podání žádosti o obnovu řízení byla zachována objektivní lhůta k jejímu podání uvedená v ustanovení § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud též dovodil, že v projednávané věci nebyly dány ani věcné důvody k obnově řízení. Je tomu tak proto, že změnou právního výkladu se nemění skutkový stav věci zjištěný v původním řízení, a změna správní praxe není důvodem, resp. novou skutečností, jak má na mysli ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků. Změna či zpřesnění judikatury - právního názoru soudu, popř. správní praxe správních orgánů, není totiž otázkou skutkovou, ale otázkou právní. Samotný návrh žalobkyně na obnovu řízení je proto neopodstatněný. Přiléhavý není ani poukaz žalobkyně na rozsudek Evropského soudního dvora ve věci C-2/06. Z tohoto rozsudku je jednoznačně patrné, že závěr soudního dvora nelze vztahovat na skutkové otázky (tedy ve vztahu k obnově řízení), ale na přezkoumání rozhodnutí - tj. přezkoumání právních závěrů, které je pro daňovém řízení upraveno v § 55b zákona o správě daní a poplatků. Tento soud pak současně uvedl, že pro podání žádosti o přezkum konečného správního rozhodnutí mohou členské státy stanovit přiměřené lhůty. Z uvedeného rozsudku proto nelze usuzovat na nadnárodní ochranu při přezkoumání daňových rozhodnutí, natož u obnovy řízení. Krajský soud proto žalobu zamítl jako nedůvodnou.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně RENYSON 2000, a. s., jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou výslovně opřela o důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro jeho nezákonnost, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatelka krajskému soudu především vytýká, že nesprávně posoudil otázku zmeškání lhůty k podání žádosti o povolení obnovy daňového řízení. V této souvislosti považuje za nesprávnou úvahu krajského soudu, že platební výměr není úkonem ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, resp. ve smyslu ustanovení § 22 zákona o trojdani. Nesprávnost úvah krajského soudu (oproti podané žalobě) shledává v tom, že

právní úprava prekluzivní lhůty k vyměření daně je v zákoně o správě daní a poplatků, resp. v zákoně o trojdani nejednoznačná, umožňující dvojí výklad. Z tohoto důvodu a ve světle premisy „*in dubio mitius*“ nebo „*in dubio pro libertate*“ měl proto krajský soud dojít k závěru, že prekluzivní lhůta, resp. lhůta k podání žádosti o povolení obnovy řízení byla zachována. Postupem správního soudu tak byla porušena i její ústavní práva, zejména ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. De lege ferenda poukazuje na dikci zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, který výslovně prodlužuje lhůtu pro vyměření daně o jeden rok, došlo-li 12 měsíců před uplynutím dosavadní lhůty ke stanovení daně k oznámení o stanovení daně (§ 148 odst. 2 písm. b/ tohoto zákona). Z uvedených důvodů svědčících zachování prekluzivní lhůty měl proto krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit, aby mohla být její žádost žalovaným řádně věcně posouzena. Na podporu předestřených závěrů poukazuje i na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 97/2008 a na rozsudky Soudního dvora zn. C-2/06 a C-453/00. Krajský soud tak pochybil, pokud došel k závěru, že u ní nebyly naplněny věcné důvody pro povolení obnovy řízení ve smyslu ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků. Správní soud však zcela pominul její žalobní výtku, obsaženou v podané žalobě na straně 7, kde tvrdila, že v její věci byl dán i důvod pro povolení obnovy řízení podle § 54 odst. 1 písm.c) zákona o správě daní a poplatků. Rozsudek krajského soudu je tedy i nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Žalované finanční ředitelství v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že krajský soud posoudil žalobu komplexně a v souladu se zákonem, pokud ji jako neopodstatněnou zamítl. Jelikož po obsahové stránce jde o téměř totožné podání jako v případě správní žaloby, odkazuje v podrobnostech na vyjádření k žalobě a na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Finanční ředitelství proto navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

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

Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že dne 6. 12. 2002 byl u Katastrálního úřadu v Hradci Králové podán návrh na vklad vlastnického práva k nemovitostem, a to na základě smlouvy o vkladu části podniku ze dne 23. 11. 2002, uzavřené mezi stěžovatelkou a společností HYPMAR HK s.r.o. (dále jen „smlouva“), jejichž přesný popis je uveden v čl. 2.5 smlouvy. Dne 16. 4. 2003 správce daně vydal a doručil stěžovatelce výzvu č.j. 111472/03/228960/8315 k podání daňového přiznání. Dne 13. 5. 2003 pak stěžovatelka u správce daně podala řádné přiznání k dani z převodu nemovitostí (č. j. 128786/03). Jelikož správci daně vznikla pochybnost o správnosti a úplnosti podaného přiznání, vydal dne 16. 3. 2004 pod č.j. 70926/04/228960/1126 výzvu podle ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků k odstranění pochybností. Dne 4. 4. 2005 vydal správce daně pod č. j. 94910/05/228960/1126 platební výměr, jímž vyčíslil výši daňové povinnosti na dani z převodu nemovitostí částkou 25 721 000 Kč (dále jen „daň“). Dne 4. 5. 2005 podala stěžovatelka žádost dle § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a následně dne 9. 5. 2005 odvolání proti výši stanovené daně. Dne 15. 6. 2005 vzala stěžovatelka své odvolání proti platebnímu výměru správce daně zpět (č. j. 145530/05), načež správce daně odvolací řízení rozhodnutím ze dne 29. 6. 2005, č. j. 146913/05/228960/1126, zastavil. Dne 30. 7. 2008 zaslala stěžovatelka správci daně žádost o povolení obnovy daňového řízení ve

věci platebního výměru ze dne 4. 4. 2005, č. j. 94910/05/228960/1126. Dne 15. 8. 2008 pak rozhodl správce daně podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků pod č. j. 205051/08/228960/1126 o zastavení řízení ve věci žádosti stěžovatelky o obnovu řízení. Toto rozhodnutí správce daně stěžovatelka napadla dne 18. 9. 2008 pod č. j. 2210912/08 odvoláním. Toto odvolání zamítlo žalované finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 3. 12. 2008, č. j. 9447/08-1400-602185, které posléze stěžovatelka napadla správní žalobou. Krajský soud v Hradci Králové zamítl podanou žalobu rozsudkem ze dne 27. 5. 2010, č. j. 31 Ca 5/2009 – 38. Předmětem řízení před Nejvyšším správním soudem v této věci je pak právě kasační stížnost společnosti RENYSON 2000, a. s. směřující proti uvedenému rozsudku krajského soudu.

Podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Podle ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Podle ustanovení § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků musí být žádost 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 § 97 zákona o správě daní a poplatků se ustanovení části první až šesté a osmé tohoto zákona použijí, pokud ustanovení části sedmé nebo zvláštní daňový zákon nestanoví jinak.

Podle ustanovení § 22 odst. 1 zákona o trojdani nelze daň vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Podle ustanovení § 22 odst. 2 zákona o trojdani, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Při svém rozhodování se krajský soud přiklonil k názoru, že stěžovatelka zmeškala lhůtu k podání žádosti o obnovu řízení (§ 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků). Nad tento rámec krajský soud neshledal, že by samotná žádost o obnovu řízení naplňovala důvody, pro které by bylo třeba obnovu řízení povolit.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatelka krajskému soudu nejprve vytýká, že nesprávně posoudil otázku zmeškání lhůty k podání žádosti o obnovu řízení a následně i nesprávně uvážil o důvodnosti podané žádosti o obnovu řízení. V souvislosti s posouzením důvodnosti žádosti o obnovu řízení pak stěžovatelka vytýká krajskému soudu i nepřezkoumatelnost jeho rozsudku, když se nezabýval opodstatněností žádosti o obnovu řízení ve světle ustanovení § 54 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, jak namítala na str. 7 žaloby.

Stěžovatelka tedy ve skutečnosti uplatnila důvody k podání kasační stížnosti obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Otázkou, v jakém časovém horizontu (lhůtě) lze rozhodnout o povolení obnovy řízení se Nejvyšší správní soud již zabýval ve své dřívější judikatuře. Bylo tomu tak například v rozsudku ze dne 19. 6. 2008, č. j. 7 Afs 28/2008 - 5, který je dostupný na www.nssoud.cz, v němž vyslovil právní názor, že: „*Žádost o povolení obnovy řízení musí být podána v rámci zákonem stanovených lhůt. Konec objektivní lhůty k podání žádosti (§ 54 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) je pak spojen s uplynutím tříleté prekluzivní lhůty k vyměření nebo doměření daně (§ 47 citovaného zákona), jejíž počátek je určen § 47 odst. 1 citovaného zákona, popřípadě skutečností předpokládanou § 47 odst. 2 větou prvou téhož zákona*“. Nejnověji se k otázce lhůt při obnově řízení vyslovil, jak na to důvodně poukázal krajský soud, i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Bylo tomu tak v usnesení ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, které bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2055/2010. Rozšířený senát vyslovil právní názor, že: „*Obecná prekluzivní lhůta pro vyměření (doměření) daně podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se bez dalšího neuplatní v řízení o tzv. mimořádných opravných prostředcích podle části páté tohoto zákona, ani v řízení o dodatečném daňovém přiznání podle § 41 zákona, pro něž tento zákon upravuje lhůty zvláštní. Lhůta podle § 47 odst. 1 citovaného zákona se tedy v těchto řízeních uplatní jen v případech, kdy na ni zvláštní úprava těchto institutů v tomto zákoně přímo odkazuje, a kdy je tak lhůta pro vyměření (doměření) daně přímou součástí zvláštní lhůty pro použití příslušného mimořádného opravného prostředku, případně pro podání dodatečného daňového přiznání. Zároveň lze tuto lhůtu v takových případech použít právě jen v uvedeném rozsahu, tj. jako součást zvláštní lhůty pro použití daného procesního institutu*“. V tomto usnesení (bod 27 a násl.) se rozšířený senát vyslovil tak, že objektivní lhůta pro podání žádosti o obnovu řízení je ztotožněna s prekluzívními lhůtami pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků, a že je třeba vycházet z toho, že pro možnost obnovy řízení na žádost daňového subjektu je rozhodující, aby objektivní lhůta podle § 54 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků (stejně jako subjektivní šestiměsíční lhůta podle § 54 odst. 3 citovaného zákona) byla zachována v okamžiku podání žádosti o obnovu řízení.

Nejvyšší správní soud s ohledem na své předešlé judikatorní závěry a dikci ustanovení § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků konstatuje, že žádost o povolení obnovy řízení musí být podána v objektivní lhůtě, která je shodná s prekluzivní lhůtou k doměření daně, jež je obecně pro daňové řízení upravena v ustanovení § 47 téhož zákona. Jelikož však v této věci šlo daň z převodu nemovitostí, bylo třeba v této věci v návaznosti na ustanovení § 97 zákona o správě daní a poplatků aplikovat lhůtu určenou podle § 22 zákona o trojdani. Byť je v případě daně z převodu nemovitostí prekluze práva vyměřit tuto daň stanovena „zvláštní právní úpravou“, oproti úpravě obecné (§ 47 zákona o správě

daní a poplatků), je okamžik prekluze práva v obou případech totožný (jde o obdobnou dikci zákona).

Aby tedy mohla být obnova řízení povolena, musela by být žádost stěžovatelky podána ve lhůtě, v níž by bylo možno ještě daň z převodu nemovitostí stěžovatelce stanovit. V této věci tomu tak nebylo. Stěžovatelka podala svou žádost o povolení obnovy řízení u správce daně až dne 30. 7. 2008. Lhůta k vyměření daně (z titulu převodu nemovitostí stěžovatelkou na základě smlouvy o vkladu části podniku ze dne 23. 11. 2002), však marně uplynula již dnem 31. 12. 2007. Je tomu tak proto, že obecná prekluzivní tříletá lhůta stran vyměření daně stěžovatelce (§ 22 odst. 1 zákona o trojdani), která by jinak uplynula dnem 31. 12. 2005, byla přetržena úkonem - výzvou správce daně podle § 43 zákona o správě daní a poplatků ze dne 16. 3. 2004 (č. j. 70926/04/228960/1126). Přímým následkem této výzvy, který je úkonem ve smyslu ustanovení § 22 odst. 2 věty prvé zákona o trojdani, pak bylo obnovení běhu této lhůty podle tohoto ustanovení zákona o trojdani, přičemž konec takto nově určené lhůty připadl na den 31. 12. 2007.

Nejvyšší správní soud, obdobně jako krajský soud, neshledal, že by v daňovém řízení stěžovatelky, jehož výsledkem bylo pravomocné stanovení daně z převodu nemovitostí ve výši 25 721 000 Kč, byl proveden jiný úkon s účinky předpokládanými ustanovením § 22 odst. 2 zákona o trojdani. Stěžovatelka ostatně ani blíže nerozvedla, že by tomu tak nebylo (např. pro existenci a důsledky platebního výměru) a proč má v tomto směru za nesprávný právní názor krajského soudu. Jelikož Nejvyššímu správnímu soudu s ohledem na dispoziční zásadu správního soudnictví (§ 75 odst. 2 a § 109 odst. 3 s. ř. s.) nepřísluší, aby vyhledával argumenty svědčící tvrzení toho kterého účastníka řízení, kasační soud jen obecně konstatuje, že neshledal důvodu k tomu, aby se odchýlil od dřívějšího právního závěru, který vyslovil rozšířený senát ve svém usnesení ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73. Krajský soud proto uvážil v souladu se zákonem otázku určení okamžiku, ke kterému došlo k zániku práva správce daně stěžovatelce vyměřit, resp. doměřit daň z převodu nemovitostí a tím i okamžik, kdy uplynula objektivní lhůta k podání žádosti o obnovu řízení.

Jelikož stěžovatelka podala svou žádost správci daně až po marném uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně, která je v této věci totožná s objektivní lhůtou podle § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, nelze než konstatovat, že tato žádost byla podána opožděně. Je proto zcela správný závěr krajského soudu, že správní orgány postupovaly v souladu se zákonem, pokud řízení o žádosti stěžovatelky podle § 27 zákona o správě daní a poplatků nejprve správce daně zastavil a posléze žalované finanční ředitelství zamítlo odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí správce daně prvého stupně. Jiný postup správních orgánů by totiž byl nejen postupem mimo zákonný rámec, ale také postupem protiústavním. Je tomu tak proto, že i orgány finanční správy jsou při správě daní vázány čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy.

Nesprávná je i úvaha stěžovatelky, že právní úprava prekluzivní lhůty k vyměření daně v zákoně o správě daní a poplatků, resp. v zákoně o trojdani je neurčitá, nejednoznačná, umožňující dvojí výklad, a že právě z tohoto důvodu a ve světle premisy „*in dubio mitius*“ nebo „*in dubio pro libertate*“, měl krajský soud dojít k závěru, že prekluzivní lhůta, resp. objektivní lhůta k podání žádosti o povolení obnovy řízení daně z převodu nemovitostí stanovené stěžovatelce byla zachována.

Je tomu právě naopak. Předestřená právní úprava prekluze práva ke stanovení daně, resp. k jejímu dodatečnému stanovení je zcela jednoznačná, určitá a nepřipouští možnost různého - dvojího výkladu. Za popsaného skutkového stavu věci, kdy úkonem, který měl za následek přerušení běhu původní prekluzivní lhůty dle § 22 odst. 1 zákona o trojdani (obdobně § 47 zákona o správě daní a poplatků) byla toliko výzva správce daně ze dne 16. 3. 2004, č. j. 70926/04/228960/1126, totiž podle § 22 odst. 2 věty prvé téhož zákona (obdobně § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků) připadl konec nové - prodloužené - prekluzivní lhůty na den 31. 12. 2007. Je tomu tak proto, že uvedená výzva ze dne 16. 3. 2004 přetrhla běh lhůty podle odstavce prvého uvedeného ustanovení. Že o tomto úkonu byla stěžovatelka jednoznačně zpravena v témže roce svědčí nejen příslušná kopie dodejky, kde je vyznačeno datum doručení dnem 18. 3. 2004, ale i následná reakce stěžovatelky - odpověď na výzvu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 110781/04. Výzva správce daně tak měla podle § 22 odst. 2 věty prvé zákona o trojdani za následek běh nové tříleté lhůty, která započala od konce roku, v němž byl poplatník o tomto úkonu zpraven (dne 31. 12. 2004) a její konec připadl zcela jednoznačně na den 31. 12. 2007.

Pokud ze strany správních soudů nebyl v dřívějším období jednotný výklad ve vztahu k okamžiku prekluze práva ohledně stanovení nebo dodatečného stanovení daně, tak tomu nebylo ve vztahu k výkladu pravidla upravujícího přerušení běhu této lhůty, resp. v určení (vytýčení) běhu lhůty nové, ale v otázce - výkladu pojmu úkonu podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 22 odst. 2 zákona o trojdani, popřípadě v otázce určení běhu obecné prekluzivní lhůty (označováno jako teorie 3+1 vs. 3+0) podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (obdobně § 22 odst. 1 zákona o trojdani).

V této věci je však rozhodnou otázka určení konce lhůty podle ustanovení § 22 odst. 2 věta prvá zákona o trojdani, resp. § 47 odst. 2 věta prvá zákona o správě daní a poplatků. Výklad lhůty obsažené v těchto ustanoveních daňových předpisů není nejen nejasný, ani neurčitý a nezavdává ani důvodu k úvaze o jejím rozdílném nebo dvojím výkladu. Námitka stěžovatelky, která se dovolává principů „*in dubio mitius*“ nebo „*in dubio pro libertate*“ je proto v této věci zcela lichá. Použití uvedených principů totiž přichází v úvahu jen tam, kde běžný výklad vede k různým nebo odlišným právním závěrům. O tento případ však ve věci stěžovatelky nejde.

Přiléhavá není ani argumentace stěžovatelky, pokud jde o novou právní úpravu řízení před správními orgány ve věcech daní, účinnou od 1. 1. 2011. Je tomu tak proto, že správní soud podle § 75 odst. 1 s. ř. s. při přezkoumávání rozhodnutí ve správním soudnictví vychází vždy ze skutkového a právního stavu, který zde byl ke dni rozhodování správního orgánu, jehož rozhodnutí je správní žalobou napadáno (srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 5 As 37/2007 - 293, který je dostupný na www.nssoud.cz).

Ve světle uvedeného nelze akceptovat stěžovatelkou poukazované judikáty Soudního dvora zn. C-2/06, C-453/00. Je tomu tak proto, že tyto judikáty na danou věc nedopadají. Pokud jde o rozsudek C-453/00, tak z tohoto vyplývá, že podle nizozemského práva je správní orgán oprávněn opětovně přezkoumat i rozhodnutí, jehož zákonnost byla již dříve potvrzena správním soudem, pokud jsou stávající správní rozhodnutí i správní rozsudek založeny na nesprávném výkladu práva Společenství. O tento případ však ve věci stěžovatelky nejde. Tento rozsudek Soudního dvora se totiž netýkal zachování lhůt pro rozhodnutí o obnově řízení. Nedopadá ani na případy skutkového, ale jen právního

přezkoumání rozhodnutí. Nejsou zde ani naplněny Soudním dvorem vytčené podmínky. Především tu není splněna podmínka, že dotčené správní rozhodnutí (zde platební výměr správce daně) se stalo konečným v důsledku rozhodnutí vnitrostátního soudu. Ze spisu vyplývá, že rozhodnutí o dani z převodu nemovitostí stanovené stěžovatelce nebylo vůbec předmětem soudního přezkoumávání. Nebylo dokonce ani předmětem věcného přezkoumání odvolacím správním orgánem, neboť stěžovatelka vzala své odvolání zpět. Nebyla proto ani splněna druhá podmínka - že by orgán státní správy byl oprávněn přezkoumat své původní rozhodnutí (takové, které se stalo konečným rozhodnutím po rozhodnutí vnitrostátního soudu). Právní úprava daňového řízení České republiky oproti právní úpravě nizozemské dokonce tuto možnost výslovně vylučuje (srov. § 56a odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Obdobně není splněna ani další podmínka vytýčená rozsudkem sp. zn. C-453/00, a to že rozsudek správního soudu (v této věci neexistující) byl založen na nesprávném výkladu práva Společenství bez toho, aby byla Soudnímu dvoru tímto soudem podána žádost o předběžné otázce dle čl. 234 ES. Je tomu tak nejen proto, že předpokládaný rozsudek správního soudu zde vůbec není (pro chování stěžovatelky v odvolacím řízení), ale i z toho důvodu, že ve věci nebylo vůbec aplikováno právo společenství. Proto ani nemohla být Soudnímu dvoru předložena předběžná otázka. Argumentace stěžovatelky uvedeným rozsudkem Soudního dvora proto není příléhavá. Obdobné platí i pokud jde o rozsudek C-2/06, jak ostatně již v napadeném rozsudku blíže a podrobně rozepsal krajský soud. Nejvyšší správní soud tak v podrobnostech odkazuje na jeho odůvodnění (str. 8 a 9).

Stěžovatelka se rovněž mýlí, pokud dovozuje zachování lhůty k podání své žádosti o obnovu řízení s poukazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2010, č. j. 1 Afs 97/2008 - 88, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2069/2010. Je tomu tak proto, že ve věci projednávané rozšířeným senátem šlo o procesně zcela rozdílný mimořádný opravný prostředek - přezkoumání rozhodnutí podle § 55b zákona o správě daní a poplatků, a nikoliv o obnovu řízení. Institut přezkoumání daňových rozhodnutí je totiž oproti obnově řízení předurčen k nápravě právních vad správních rozhodnutí, ne však k nápravě pochybení skutkového rázu. Jako takový má i odlišně upraveny podmínky pro jeho použití a i rozdílně upravenou lhůtu, v níž může být tento mimořádný opravný prostředek aplikován (srov. odst. 23 a násl. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73).

Stěžovatelka v podané kasační stížnosti implicitně namítla i nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku (§ 103 odst. 1 písm.d/ s. ř. s.). Tuto vadu řízení spatřovala v tom, že se krajský soud nezabýval žalobním bodem o naplnění důvodu k povolení obnovy řízení ve smyslu ustanovení § 54 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků.

Z podané žaloby skutečně vyplývá, že stěžovatelka v ní dovozovala naplnění důvodu pro povolení obnovy řízení i podle ustanovení § 54 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Bylo tomu tak v žalobním bodu III.B, v jehož rámci stěžovatelka vytýkala žalovanému, že v její věci neshledal důvod pro povolení obnovy podle § 54 odst. 1 písm.a) zákona o správě daní a poplatků. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že se krajský soud skutečně nezabýval tvrzením stěžovatelky o naplnění důvodu obnovy řízení podle § 54 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, a vyslovil se toliko k důvodu podle písm. a) téhož ustanovení zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud se již dříve zabýval otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů v případech, nezabýval-li se krajský soud některým z uplatněných žalobních bodů, popřípadě argumenty, na nichž byla žaloba založena. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, který je dostupný na www.nssoud.cz, v němž vyslovil právní názor, že: „*Nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů*“. V rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 689/2005, kasační soud vyslovil právní názor, že: „*Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“. V jiném rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 787/2005, pak Nejvyšší správní soud došel k závěru, že: „*Opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*“. V rozsudku ze dne 15. 4. 2010, čj. 7 Afs 15/2010-89, který je dostupný na www.nssoud.cz, pak kasační soud vyslovil, že: „*Dospěje-li krajský soud k závěru, že bylo prekludováno právo správce daně doměřit daň žalobkyni, není jeho rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], nezabývá-li se již dalšími žalobními body*“.

Rozhodnutí krajského soudu rovněž není nepřezkoumatelné, pokud tento soud po té, co dospěl k závěru, že byla zmeškána lhůta k podání žádosti o obnovu řízení, tj. i prekluzivní lhůta k vyměření daně, se již nezabývá otázkou, zda byly naplněny hmotně-právní předpoklady pro povolení nebo nařízení obnovy řízení. Je tomu tak proto, že zmeškání lhůty k podání žádosti o obnovu řízení znemožňuje, respektive vylučuje, aby o důvodnosti této žádosti bylo věcně rozhodnuto. Z tohoto důvodu bylo také správcem daně vydáno v projednávané věci toliko procesní rozhodnutí o zastavení řízení podle § 27 zákona o správě daní a poplatků, a nikoliv rozhodnutí podle § 54 téhož zákona. Tato okolnost také předurčila rozsah soudního přezkoumání rozhodnutí žalovaného, který se může omezit toliko na zkoumání, zda zde byly podmínky pro zastavení řízení, či nikoliv. Pokud proto krajský soud ponechal při posuzování zákonnosti rozhodnutí o zastavení řízení, resp. rozhodnutí o odvolání proti němu, stranou své pozornosti část argumentů a tvrzení, z nichž stěžovatelka dovozovala naplnění hmotně-právních důvodů k povolení obnovy řízení (zde důvod dle § 54 odst. 1 písm. c/ zákona o správě daní a poplatků), nelze takové rozhodnutí považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Ve světle uvedeného se Nejvyšší správní soud blíže nezabýval výtkou stěžovatelky, že byly naplněny věcné důvody pro povolení požadované obnovy daňového řízení ve věci jí stanovené daně z převodu nemovitostí. Výtka stěžovatelky nesměřuje k podstatě sporu. Předmětem soudního přezkumu v této věci byla zákonnost rozhodnutí správce daně o zastavení řízení resp. na něj navazujícího rozhodnutí finančního ředitelství o zamítnutí odvolání, a nikoliv rozhodnutí o nepovolení obnovy řízení. Nejvyšší správní soud proto nejprve posoudil zákonnost závěru krajského soudu o zmeškání lhůty k podání žádosti o

povolení obnovy řízení, která byla při tom současně i lhůtou ke stanovení daně stěžovatelce a shledal, že krajský soud tuto právní otázku posoudil v souladu se zákonem. Za této situace by bylo zcela nadbytečným, aby Nejvyšší správní soud účastníkům řízení současně sděloval (jak nepřípadně učinil krajský soud i žalovaný), zda shledává, či nikoliv, naplnění hmotně-právních důvodů k povolení nebo nařízení obnovy řízení ve věci daně stanovené stěžovatelce.

Jelikož podstatou věci nebylo posuzování zákonnosti stěžovatelce stanovené daně z převodu nemovitostí, ale zákonnosti rozhodnutí správních orgánů o zastavení řízení pro zmeškání lhůty, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav (§ 27 odst. 1 písm. d/ zákona o správě daní a poplatků), je neopodstatněná i výtka stěžovatelky, že rozsudkem krajského soudu a správních orgánů v této věci byla porušena její ústavní práva, zejm. čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Právě naopak, pokud by krajský soud přisvědčil stěžovatelce a zrušil by žalobou napadené rozhodnutí s tím, že má být žádost stěžovatelky posouzena věcně, připustil by, aby následně správní orgány postupovaly v rozporu s ústavním pořádkem (čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy).

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost opodstatněnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalované finanční ředitelství ve věci úspěch sice mělo, nevznikly mu však náklady řízení převyšující jeho běžnou činnost. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 27. října 2010

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu