

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **V. J.,** zastoupen JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství,** se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2015, č. j. 6 Af 57/2011 – 23,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční ředitelství v Českých Budějovicích rozhodnutím ze dne 29. 4. 2010, č. j. 2272/10-1100, zastavilo daňové řízení ve věci přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 17. 12. 1998, č. j. 3084/110/1998, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem ve Strakonicích ze dne 26. 2. 1998, č. j. 14500/98/105910, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1995 ve výši 1 086 031 Kč. Daňové řízení bylo zastaveno dle § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) z důvodu uplynutí desetileté prekluzivní lhůty pro vyměření (doměření) daně dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[2] Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 7. 2011, č. j. 1685/11-3120-010440, zamítl a rozhodnutí Finančního ředitelství v

Českých Budějovicích potvrdil. V odůvodnění daného rozhodnutí žalovaný uvedl, že ve věci došlo k uplynutí jak objektivní desetileté lhůty pro vyměření (doměření) daně dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tak i speciální dvouleté lhůty pro zahájení přezkumného řízení dle § 55b odst. 2 téhož zákona.

[3] Podle obsahu správního spisu žalobce v roce 1995 podnikal ve sdružení se svým otcem Ing. F. J. Finanční úřad ve Strakonicích u něho provedl v době od 7. 10. 1996 do 5. 1. 1998 kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 a na základě zjištění učiněných v průběhu této kontroly mu doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 2. 1998, č. j. 14500/98/105910, daň z příjmů fyzických osob ve výši 1 086 031 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které Finanční ředitelství v Českých Budějovicích zamítlo rozhodnutím ze dne 17. 12. 1998, č. j. 3084/110/1998, doručeným zástupkyni žalobce dne 23. 12. 1998. Podáním ze dne 30. 6. 1999 žalobce uplatnil žádost o přezkoumání tohoto rozhodnutí, přičemž rozhodnutím ze dne 22. 10. 2001, č. j. 391/73297/2001, Ministerstvo financí přezkoumání předmětného rozhodnutí povolilo. V přezkumném řízení byla rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 25. 8. 2004, č. j. 5741/110/2004, dodatečně vyměřená daň snížena na částku 990 313 Kč. Ministerstvo financí sice dne 5. 4. 2005 rozhodlo o zamítnutí žalobcova odvolání proti tomuto rozhodnutí, ale Městský soud v Praze na základě podané žaloby rozsudkem ze dne 24. 4. 2008, č. j. 8 Ca 205/2005 – 61, rozhodnutí Ministerstva financí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Poté Ministerstvo financí, vázáno právním názorem vysloveným městským soudem, rozhodnutím ze dne 6. 10. 2008, č. j. 39/66368/2008 – 392, zrušilo rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 25. 8. 2004, č. j. 5741/110/2004, vydané v přezkumném řízení. Jak již bylo uvedeno výše, v dalším řízení pak Finanční ředitelství v Českých Budějovicích rozhodnutím ze dne 29. 4. 2010, č. j. 2272/10-1100, zastavilo řízení ve věci přezkoumání svého rozhodnutí ze dne 17. 12. 1998, č. j. 3084/110/1998, a odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 1. 7. 2011, č. j. 1685/11-3120-010440, jímž také rozhodnutí o zastavení přezkumného řízení potvrdil.

[4] Nejvyššímu správnímu soudu je z úřední činnosti rovněž známo, že vedle zmíněného přezkumného řízení bylo na základě žádosti žalobce doručené správci daně dne 6. 9. 2011 vedeno řízení o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995. K této žádosti vydal Finanční úřad ve Strakonicích rozhodnutí ze dne 23. 11. 2011, č. j. 113777/11/105910305453, kterým požadavku na vrácení přeplatku ve výši 1 086 031 Kč nevyhověl. Odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo zamítnuto rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 21. 5. 2012, č. j. 3865/12-1500, a napadené rozhodnutí finančního úřadu bylo potvrzeno. Žalobce napadl dané rozhodnutí žalobou, jež byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 4. 2013, č. j. 10 Af 498/2012 – 35, přičemž rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2013, č. j. 7 Afs 54/2013 – 32, byla zamítnuta i následná kasační stížnost žalobce.

[5] Pokud jde o rozhodnutí žalovaného v nyní posuzované věci týkající se zastavení přezkumného řízení, žalobce ho napadl žalobou podanou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 15. 12. 2015, č. j. 6 Af 57/2011 – 23, zamítl. Městský soud v odůvodnění rozsudku podotkl, že v rámci přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaného se může zabývat pouze tím, zda byly splněny podmínky pro zastavení přezkumného

řízení, tedy zda byla zmeškána zákonná lhůta, kterou nelze prodloužit nebo navrátit v předešlý stav. Otázka důvodnosti délky řízení přitom není pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí právně významná.

[6] Městský soud dále za použití přechodných ustanovení dle § 264 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád"), posuzoval běh desetileté prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, přičemž vycházel zejména z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2010, č. j. 1 Afs 97/2008 – 88, publ. pod č. 2069/2010 Sb. NSS, a dospěl k závěru, že v dané věci začala uvedená lhůta běžet ode dne 31. 12. 1995 (při použití tzv. teorie 3 + 0 dle nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 a navazující judikatury) a k jejímu stavení dle § 41 s. ř. s. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218, publ. pod č. 2676/2012 Sb. NSS) došlo po dobu předcházejícího řízení před Městským soudem v Praze vedeného pod sp. zn. 8 Ca 205/2005, tj. od 13. 6. 2005 do 28. 5. 2008, a tedy tato desetiletá prekluzivní lhůta dle závěrů městského soudu uplynula v prosinci 2008. Za této situace dle městského soudu nezbývalo Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích nic jiného, než zastavit řízení o přezkoumání svého rozhodnutí ze dne 17. 12. 1998, č. j. 3084/110/1998, neboť již nebylo možno zasahovat do původního pravomocně ukončeného vyměřovacího řízení.

[7] K námitce žalobce, že k uplynutí prekluzivní lhůty došlo v důsledku nezákonného postupu správce daně, městský soud uvedl, že otázka zákonnosti postupu správce daně nebyla předmětem přezkumu v projednávané věci a nemohla tak ovlivnit závěr o nemožnosti zasahovat do původního pravomocně ukončeného vyměřovacího řízení z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření (doměření) daně.

[8] K námitce žalobce týkající se nápravy nezákonného stavu a vrácení daně uhrazené na základě údajně nepravomocného titulu s tím, že dle názoru žalobce neexistuje žádná překážka pro zrušení dodatečného platebního výměru, který měl být vydán na základě nezákonného postupu v daňovém řízení, městský soud zdůraznil, že předmětem přezkumu v posuzované věci je zastavení řízení ve věci mimořádného opravného prostředku z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření (doměření) daně, a nikoliv samotné daňové řízení ve věci dodatečného vyměření daně, které bylo již v době zahájení řízení o mimořádném opravném prostředku pravomocně skončeno. Ani tuto námitku tedy městský soud neshledal důvodnou.

[9] Závěrem městský soud konstatoval, že důvodem pro zamítnutí odvolání žalobce bylo kromě uplynutí desetileté prekluzivní lhůty pro vyměření (doměření) daně rovněž uplynutí dvouleté lhůty pro zahájení přezkumného řízení uvedené v § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Tento závěr žalovaného žalobce v podané žalobě nikterak nezpochybnil, a proto městský soud pouze poznamenal, že žalovaný tento závěr učinil, aniž by zohlednil, že zde existuje pravomocné a dosud nezrušené rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 22. 10. 2001, č. j. 391/73297/2001, jímž bylo povoleno přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 17. 12. 1998, č. j. 3084/110/1998. Uvedené pochybení však s ohledem na skutečnost, že v daném případě uplynula desetiletá prekluzivní lhůta pro vyměření (doměření) daně, nemůže změnit závěr

o tom, že v daném případě byly splněny podmínky pro zastavení řízení ve věci přezkoumání uvedeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích.

II.
Kasační stížnost

[10] Žalobce (stěžovatel) napadl uvedený rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž v převážné míře setrval na svých žalobních námitkách. Stěžovatel předně namítal, že k uplynutí prekluzivní lhůty došlo z důvodu nezákonného postupu finančních orgánů a neúměrného protahování celého řízení. Stěžovatel dále podotkl, že již uhradil doměřenou daň včetně příslušenství. Pokud finanční ředitelství přijalo závěr, že předmětnou daň nelze doměřit, mělo dle názoru stěžovatele v tomto řízení také napravit nezákonný stav a vrátit finanční prostředky, které byly na stěžovateli vymoženy na základě nepravomocného titulu, a teprve poté mělo zastavit řízení. Dále dle názoru stěžovatele neexistuje žádná překážka pro zrušení dodatečného platebního výměru Finančního úřadu ve Strakonicích ze dne 26. 2. 1998, č. j. 14500/98/105910.

[11] Stěžovatel rovněž označil za nesprávný závěr městského soudu o nemožnosti nápravy stavu založeného na nepravomocně a nesprávně doměřené dani z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty za situace, kdy lhůta uplynula z důvodů výhradně na straně orgánů veřejné moci, případně soudu. Dle stěžovatele v situaci, kdy došlo k přezkumnému řízení s meritorním rozhodnutím, které korigovalo původní pravomocně doměřenou daň, a toto rozhodnutí bylo dále v řízení před soudem zrušeno, nelze hovořit o obnovení původně pravomocně doměřené daně. Dodnes tedy dle stěžovatele existuje stav, kdy je daň doměřena nepravomocně. Takový stav a správnost posouzení této právní otázky má dle stěžovatele význam pro právní posouzení věci samé. V situaci, kdy daň není stanovena najisto, si stát nemůže ponechat neoprávněně vybrané prostředky s odůvodněním uplynutí lhůty, jejíž délku svou činností ovlivnil opět pouze stát a jeho dotčené mocenské orgány. Stěžovatel v této souvislosti poukazoval na § 1 odst. 2 daňového řádu, dle něhož cílem správy daní je daň správně zjistit a stanovit.

[12] Závěrem stěžovatel odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, č. 39/2011 Sb. ÚS, dle něhož je nepřípustné a nezákonné postupovat způsobem, kdy je k tíži daňového subjektu kladeno uplynutí lhůty spojené s nečinností nebo pomalým postupem orgánů veřejné moci. Na věc dle právního názoru stěžovatele dopadá jak část publikované právní věty, kde se konstatuje požadavek na pravomocně ukončené řízení ve věci v souvislosti s nepřípustností negativních důsledků absence pravomocného rozhodnutí pro daňový subjekt, tak výklad a úvahy Ústavního soudu v odůvodnění (zejména odst. 17 až 22). Dle stěžovatele daný nález prolamuje obecně uznávanou zásadu nemožnosti překročení prekluzivních lhůt v daňovém řízení, a to za podmínky, kdy k takovému stavu dojde z důvodu pomalého postupu na straně orgánu veřejné moci. Tento pomalý postup má za důsledek marné uplynutí času, lhůty spojené s řízením o dani jako takové a současně se musí jednat o situaci, kdy daň není postavena najisto – tedy vyměřena pravomocně. Při splnění těchto podmínek nelze uplynutí prekluzivní lhůty klást k tíži daňovému subjektu.

[13] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.
Vyjádření žalovaného

[14] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti především poznamenal, že kasační námitky stěžovatele nesměřují k soudem přezkoumávanému rozhodnutí, ale k postupu správce daně v platební rovině, tj. stěžovatel se jejich prostřednictvím domáhá v podstatě vrácení dle jeho tvrzení nepravomocně doměřené daně. Dle žalovaného tedy kasační námitky nemají vliv na zákonnost výroku napadeného rozsudku, neboť námitky nesměřují k důvodům rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 29. 4. 2010, č. j. 2272/10-1100, a soudem přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2011, č. j. 1685/11-3120-010440, tj. k uplynutí prekluzivní lhůty, ale pouze k tvrzeným důsledkům v platební rovině.

[15] K tvrzení stěžovatele, že prekluze byla způsobena „*nezákonným postupem*“ finančních orgánů spočívajícím v úmyslných průtazích v řízení, žalovaný poznamenal, že otázka zákonnosti postupu finančních orgánů nebyla předmětem přezkumu v projednávané věci a nemohla tak ovlivnit učiněný závěr soudu o nemožnosti zasahovat do původního pravomocně ukončeného vyměřovacího řízení z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření (doměření) daně.

[16] Žalovaný dále zdůraznil, že správce daně daň doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 2. 1998, č. j. 14500/98/105910, proti kterému stěžovatel podal odvolání, ale toto odvolání nadřízený orgán zamítl dne 17. 12. 1998. Uvedený dodatečný platební výměr, kterým byla daň doměřena, tak následně nabyl právní moci. Na skutečnosti, že se jedná v dané věci o pravomocné rozhodnutí, nic nemění ani to, že ve vztahu k rozhodnutí o odvolání bylo povoleno přezkoumání rozhodnutí, neboť toto přezkumné řízení bylo následně zastaveno dle § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Platí tedy, že daň byla doměřena pravomocně, a městský soud tak tuto otázku posoudil správně.

[17] Závěrem žalovaný uvedl, že stěžovatelem citovaný nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, není na daný případ aplikovatelný, neboť se týká případů, kdy vytýkací řízení neskončilo zákonem předpokládaným a žádoucím způsobem, tedy stanovením daňové povinnosti, a to z toho důvodu, že uplynula prekluzivní lhůta k vyměření daně – pak je nastolena situace, jako by toto vytýkací řízení vůbec neproběhlo, neboť nemá žádné zákonné účinky na daňovou povinnost daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že daň již byla v nyní posuzované věci pravomocně doměřena, nelze na ni tento judikát aplikovat.

[18] Z uvedených důvodů žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

IV.
Právní hodnocení věci

[19] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s).

[20] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud považuje v prvé řadě za nezbytné, obdobně jako ve věci sp. zn. 7 Afs 54/2013, poukázat na to, že nelze směšovat samostatná daňová řízení (vyměřovací řízení, řízení o přezkoumání daňových rozhodnutí a řízení o vrácení přeplatku), byť spolu tato řízení určitým způsobem souvisí. V dané věci je předmětem přezkumu rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí o zastavení přezkumného řízení. Soudy jsou tedy oprávněny zkoumat v rámci žalobních nebo následně stížních bodů pouze to, zda pro zastavení daného řízení byly splněny zákonné podmínky.

[22] Kasační námitky stěžovatele se ovšem samotného předmětu řízení týkají pouze velmi okrajově. Zatímco těžiště žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, i kasační stížností napadeného rozsudku městského soudu tvoří posouzení běhu prekluzivní lhůty, stěžovatel závěr o uplynutí desetileté prekluzivní lhůty nikterak nezpochybňuje. Námitku prekluze ostatně uplatnila na ústním jednání konaném v rámci přezkumného daňového řízení dne 8. 2. 2010 právě zástupkyně stěžovatele (viz protokol o předmětném ústním jednání č. j. 26708/10/003934103254).

[23] Nejvyšší správní soud tedy v prvé řadě konstatuje, že žádná ze stran nečinní spornou otázku uplynutí prekluzivní desetileté lhůty pro vyměření (doměření) daně a ani zdejší soud nemá o jejím uplynutí žádné pochybnosti, a to i přesto, že shledal některé dílčí nepřesnosti v posouzení této otázky městským soudem (spočívající zejména v tom, že městský soud při určení počátku běhu této lhůty nezohlednil nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11), které ovšem nic nemění na správnosti celkového závěru městského soudu o uplynutí desetileté prekluzivní lhůty před zastavením přezkumného řízení. Z uvedených důvodů není třeba danou otázku z úřední povinnosti znovu vypořádávat. V této souvislosti lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 5 Afs 90/2015 - 51, v němž zdejší soud shledal, že krajský soud nijak nepochybil, pokud se v odůvodnění svého rozhodnutí otázkou prekluze nezabýval, neboť správní soud je sice povinen na základě ustálené judikatury Ústavního soudu (nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, a řada navazujících rozhodnutí) i Nejvyššího správního soudu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 – 135, publ. pod č. 1851/2009 Sb. NSS) přihlížet z úřední povinnosti k tomu, že prekluze daně nastala, není však povinen z úřední povinnosti zdůvodňovat, proč má za to, že k uplynutí prekluzivních lhůt nedošlo. Na základě stejné úvahy je možné dospět rovněž k závěru, že Nejvyšší správní soud není povinen z úřední povinnosti zdůvodňovat, proč považuje závěr napadeného rozsudku krajského soudu o

prekluzi oprávnění vyměřit či doměřit daň za správný, není-li tento závěr v kasační stížnosti napadán.

[24] Nejvyšší správní soud proto dále přistoupil přímo k námitce stěžovatele, dle níž skutečnost, že k prekluzi oprávnění vyměřit či doměřit daň došlo vinou orgánů veřejné moci, má za následek povinnost finančních orgánů vrátit vybranou daň. Stěžovatel zde současně vycházel z přesvědčení, že příslušná daň nebyla doposud pravomocně doměřena, a odkazoval na nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, z něhož dovozoval, že uplynutí prekluzivní lhůty nemůže být za uvedených podmínek kladeno k tíži daňovému subjektu.

[25] Stěžovatel se tedy primárně domáhal vrácení údajného přeplatku na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995, o němž však již bylo vedeno samostatné daňové řízení a daná otázka byla rovněž posuzována ve správním soudnictví, a to rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 4. 2013, č. j. 10 Af 498/2012 – 35, a následně rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2013, č. j. 7 Afs 54/2013 – 32. Nejvyšší správní soud přitom v uvedené věci mj. považoval za nesprávnou premisu stěžovatele, dle níž příslušná daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 nebyla doposud pravomocně doměřena. V této souvislosti zdejší soud uvedl: „*Stěžejní otázkou tedy je, zda daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995, která byla stěžovateli doměřena správcem daně dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 2. 1998 ve znění rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 17. 12. 1998, byla vyměřena pravomocně či zda došlo následně ke změně stěžovatelovy daňové povinnosti. Stěžovatel tvrdí, že krajský soud rozhodnutí ministerstva financí ze dne 6. 10. 2008 nebere v úvahu, neboť tvrdí, že bylo učiněno po prekluzivní lhůtě, s čímž vyslovil zásadní nesouhlas a odvolal se na nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09. Stěžovatelovo tvrzení, že krajský soud nevzal v úvahu rozhodnutí ze dne 6. 10. 2008, neodpovídá skutečnosti. Naopak krajský soud jej vzal v úvahu, když vycházel z toho, že na základě rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 4. 2008, č. j. 8 Ca 205/2005 – 61, došlo následně ke zrušení rozhodnutí vydaných v přezkumném řízení a toto řízení bylo zastaveno. Právní moc dodatečného platebního výměru ze dne 26. 2. 1998, č. j. 14500/98/105910, ve znění rozhodnutí o odvolání ze dne 17. 12. 1998, č. j. 3084/110/1998, tak zůstala nedotčena. V důsledku toho pak nemohlo být vyhověno žádosti stěžovatele o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob, protože mu zaplacením daně žádný přeplatek nevznikl.*“

[26] Nejvyšší správní soud se s tímto posouzením ztotožňuje, navíc je jím v nyní projednávané věci vázán a nemá tedy žádný důvod se od něj jakkoli odchýlit.

[27] Pokud jde o poukaz stěžovatele na nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, lze souhlasit s žalovaným, že citovaný nález, jak již rovněž Nejvyšší správní soud konstatoval v citovaném rozsudku ze dne 21. 11. 2013, č. j. 7 Afs 54/2013 – 32, na stěžovatelovu věc nedopadá. Ústavní soud se v něm zabýval otázkou běhu prekluzivní lhůty ve vztahu k vytýkacímu řízení za situace, kdy daň doposud nebyla pravomocně vyměřena zaviněním správce daně, přičemž dospěl k závěru, že v takovém případě je třeba přistoupit k ústavně konformnímu výkladu § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků v tom smyslu, že došlo k vyměření daně postupem dle tohoto ustanovení ve výši, jež se neodchyluje od daně uvedené v podaném daňovém přiznání. V nyní posuzovaném případě

je ovšem situace zcela odlišná. Předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí o odvolání proti zastavení přezkumného řízení za situace, kdy zde existuje pravomocné rozhodnutí, jímž byla stěžovateli doměřena daň z příjmů fyzických osob. Ústavní soud se přitom v citovaném nálezu nijak nezabývá důsledky uplynutí prekluzivní lhůty na průběh přezkumného řízení či obecně jiných daňových řízení, než bylo řízení vytýkací vedené podle tehdy účinného zákona o správě daní a poplatků po podání řádného daňového přiznání daňového subjektu. Nelze tak souhlasit se stěžovatelem, že by z citovaného nálezu bylo možno dovodit, že uplynutí prekluzivní lhůty nemůže vyvolat důsledky k tíži stěžovatele, neboť citovaný nález na posuzovaný případ nedopadá.

[28] Na danou věc naopak dopadá městským soudem citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2010, č. j. 1 Afs 97/2008 – 88, v němž rozšířený senát navázal na své předchozí usnesení ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 – 73, publ. pod č. 2055/2010 Sb. NSS, a konstatoval (pozn. NSS – výrazem „daňový řád" či zkratkou „d. ř." je v citovaném rozhodnutí označován zákon o správě daní a poplatků):

„31. Ve věci nyní rozhodované rozšířený senát o položené otázce uvažoval takto: ustanovení § 55b odst. 2 daňového řádu upravuje speciální lhůtu pro přezkoumání daňových rozhodnutí: ‚Toto přezkoumání může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci'. *V souladu s výše uvedenými obecnými tezemi se tato lhůta uplatní namísto lhůty stanovené v § 47 odst. 1 d. ř. Bylo by v rozporu se smyslem této zvláštní úpravy, aby i v případech, kdy by byla dvouletá lhůta pro zahájení přezkoumání zachována, nebylo možné přezkoumání daňového rozhodnutí provést, protože by již uplynula lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu.*

32. Přezkoumání daňového rozhodnutí je tedy možné tehdy, pokud je rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání vydáno (§ 55b odst. 4 d. ř.) a daňovému subjektu doručeno ve lhůtě dvou let následujících po roce, v němž rozhodnutí přezkoumávané nabylo právní moci (§ 55b odst. 2 d. ř.), byť by se tak stalo již po uplynutí lhůty dle § 47 odst. 1 d. ř. Z toho je zřejmé, že ani další průběh takto zahájeného přezkumného řízení (které může skončit zrušením, nahrazením, změnou nebo potvrzením přezkoumávaného rozhodnutí), ani průběh případného řízení o odvolání proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání (§ 55b odst. 6 d. ř.) již lhůta dle § 47 odst. 1 d. ř. ovlivnit nemůže. Jinak řečeno, názoru prvého senátu je třeba přisvědčit v tom, že ustanovení § 47 daňového řádu se pro ukončení řízení o mimořádných opravných prostředcích vůbec nepoužije. Řízení o mimořádném opravném prostředku netvoří s původním – pravomocně ukončeným - vyměřovacím řízením jeden celek; jeho zahájení (rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkumného řízení) tak není úkonem, který by běh tříleté lhůty pro vyměření daně přerušil. Je tomu tak především proto, že tato lhůta již byla využita (‚konzumována' *a splnila svůj účel) a daň byla pravomocně v minulosti vyměřena; o dalším běhu lhůty po pravomocném vyměření (a tím méně o přerušování takovéto již neběžící lhůty) nemá již pojmově smysl uvažovat.*

33. V tomto smyslu byl tedy korigován právní názor vyjádřený v již zrušeném rozsudku rozšířeného senátu z 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96 (poprvé v rozsudku z 30. 10. 2003, č. j. 6 A 76/2001 - 41), že rozhodnutí příslušného správce daně o povolení (nařízení) přezkoumání daňového rozhodnutí přerušuje běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 d. ř. (viz odst. 16).

34. I zde však platí, že řízení musí být dokončeno ve lhůtě deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 47 odst. 2 věta druhá d. ř.). Běh desetileté lhůty se žádným úkonem v rámci přezkumného řízení nepřerušuje.“

[29] Nejvyšší správní soud se tedy i vzhledem k uvedenému ztotožňuje s městským soudem, že v důsledku uplynutí desetileté lhůty pro vyměření (doměření) daně bylo namístě zastavení přezkumného řízení.

[30] Uvedený závěr, dle něhož zákonný limit pro stanovení daně v podobě prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků byl konečný i ve vztahu k přezkumnému řízení, ovšem neznamená, že by daňové orgány mohly vydání rozhodnutí v přezkumném řízení záměrně oddalovat. V citovaném usnesení ze dne 9. 3. 2010, č. j. 1 Afs 97/2008 – 88, rozšířený senát rovněž uvedl: „*I na přezkumné 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 prekluzivní 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 vázán lhůtami podle § 34c odst. 1 d. ř. Kdyby správce daně tyto lhůty nerespektoval a nápravu by k podnětu daňového subjektu podle § 34c odst. 2 d. ř. nezjednal ani nadřízený správce daně, má daňový subjekt na ochranu před nečinností správce daně k dispozici soudní žalobu podle § 79 a násl. s. ř. s.*“

[31] Stěžovatel tedy v posuzované věci disponoval možností využít předmětné prostředky ochrany, jejichž prostřednictvím mohla být přezkoumána zákonnost postupu daňových orgánů z hlediska případných průtahů v přezkumném řízení. Tak tomu ovšem nemohlo být v nyní vedeném řízení před správními soudy, jehož předmětem byl toliko přezkum existence podmínek pro zastavení přezkumného řízení, a tedy kasační námitky stěžovatele - i pokud by Nejvyšší správní soud hypoteticky pominul, že již byly z větší části posouzeny v řízení vedeném zdejším soudem pod sp. zn. 7 Afs 54/2013 a představují tedy v tomto rozsahu pro nyní posuzovaný případ věc rozhodnutou – se v podstatě míjejí s předmětem řízení v nynější věci.

[32] Dále lze rovněž poznamenat, že pokud se stěžovatel domníval, že mu v důsledku postupu finančních orgánů vznikla škoda, mohl též uplatnit nárok na náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem ve smyslu zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

V.
Závěr a náklady řízení

[33] Zdejší soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[34] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu

tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, z obsahu spisu však plyne, že mu v tomto řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í :
Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 24. srpna 2017

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu