ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **R. M.,** zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 9. 2015, č. j. 30180/15/5200-10423-705778, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 6. 2017, č. j. 62 Af 131/2015 – 152,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobce, jakožto stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Krajský soud napadeným rozsudkem zamítl stěžovatelovu žalobu směřující proti shora označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“) a rozhodl o nákladech řízení. Rozhodnutím žalovaného bylo k žalobcovu odvolání změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Hustopečích (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 12. 2011, č. j. 101451/11/299921703762 (dále jen „dodatečný platební výměr“) tak, že byla žalobci doměřena silniční daň za zdaňovací období roku 2007 ve výši 561 420 Kč (původně 585 120 Kč), vyčísleno daňové penále z doměřené daně ve výši 112 284 Kč (původně 117 024 Kč) a aktualizovány údaje o splatnosti doměřené částky včetně penále a o číslu bankovního účtu k jejímu zaplacení.

[2] Krajský soud nepřisvědčil stěžovatelově žalobní námitce prekluze práva doměřit daň. Odkázal přitom na ustanovení § 47 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009 (dále jen „ZSDP"), ve spojení s § 264 odst. 4 a § 148 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád"). V daném případě byla doměřována silniční daň za rok 2007. Stěžovatel byl povinen podat přiznání k této dani do 31. 1. 2008. Lhůta k vyměření daně proto započala svůj běh na konci roku 2008 a uplynula by na konci roku 2011. Dne 15. 9. 2009 však správce daně zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu. Tímto došlo k přetržení prekluzivní lhůty s tím, že nová tříletá prekluzivní lhůta počala běžet znovu od konce roku 2009. Krajský soud tedy nesouhlasil ani s žalobní námitkou, dle níž daňová kontrola není úkonem, který by přerušoval lhůtu k doměření daně. V tomto ohledu odkázal na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52 (s nimiž stěžovatel v žalobě rovněž polemizoval). Krajský soud dále konstatoval, že již 12. 7. 2012 bylo vydáno (a stěžovateli doručeno) rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 6. 2012, č. j. 2978/12-1400-701942 (dále jen „první rozhodnutí o odvolání"), jímž bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. S ohledem na § 148 odst. 2 písm. d) ve spojení s § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu se proto lhůta pro stanovení daně prodloužila o jeden rok (tedy do konce roku 2013). Dne 27. 8. 2012 podal stěžovatel u krajského soudu žalobu proti prvnímu rozhodnutí o odvolání, o níž bylo rozhodnuto rozsudkem ze dne 5. 6. 2014, č. j. 62 Af 82/2012 – 101, tak, že napadené rozhodnutí bylo zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení (rozsudek nabyl právní moci dne 16. 6. 2014). S ohledem na ustanovení § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběžela po čas řízení o žalobě proti prvnímu rozhodnutí o odvolání lhůta pro stanovení daně (obdobně i § 41 s. ř. s.). Lhůta pro doměření daně by tak uplynula až dne 21. 10. 2015. Rozhodnutí žalovaného však bylo vydáno již dne 11. 9. 2015, tj. ve lhůtě pro stanovení daně.

[3] Nedůvodnou shledal krajský soud taktéž žalobní námitku poukazující na nezákonné zahájení daňové kontroly u stěžovatele. Správce daně byl totiž na základě plné moci udělené stěžovatelem J. K. (účetní stěžovatele) oprávněn jednat při zahájení daňové kontroly s touto zmocněnkyní jako se stěžovatelovou zástupkyní podle § 10 odst. 3 ZSDP. Stěžovatelovu argumentaci, směřující k popření jeho zastoupení Janou Kadlecovou, vyhodnotil krajský soud jako nepřípadnou a účelovou. Správcem daně zahájená daňová kontrola navíc nebyla úkonem toliko formálním, neboť správce daně započal ihned s činností směřující k prověření daňového základu a jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně ve smyslu § 16 odst. 1 ZSDP. Pokud stěžovatel namítal absenci konkrétních pochybností správce daně o správnosti výše přiznané daně ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, pak tento první názor Ústavního soudu byl již překonán konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46, rozsudek ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, rozsudek ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 – 90, či rozsudek ze dne 24. 3. 2010, č. j. 8 Afs 7/2010 – 70). Sám Ústavní soud posléze ve svém stanovisku pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS st. 33/11, svůj dřívější právní názor revidoval. Samotné nesdělení důvodů a konkrétních pochybností vedoucích správce daně k zahájení daňové kontroly při ústním jednání dne 15. 9. 2009 proto nečiní ze zahájení daňové kontroly pouze formální úkon.

[4] Podle krajského soudu lze vyhodnotit jako obstrukční takový postup tehdejší nové zástupkyně stěžovatele, Ing. J. R., spočívající v tom, že se třikrát bez řádné omluvy nedostavila k projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně proto zcela v souladu se zákonem zaslal zprávu o daňové kontrole stěžovateli prostřednictvím právě jeho zástupkyně, neboť se daňový subjekt vyhýbal projednání této zprávy ve smyslu § 88 odst. 4 daňového řádu; tím byla zpráva o daňové kontrole projednána v souladu s § 88 odst. 5 téhož zákona. Nebylo nadto povinností správce daně, aby do spisu poznamenával a daňovému subjektu zvláště oznamoval, že omluvy zástupkyně stěžovatele nepovažoval za řádné. Na tom nemohou nic změnit ani účelové námitky stěžovatele, že mu nebylo ničeho sděleno k nastalé procesní situaci a že mu nebylo zřejmé, jaká zpráva o jaké daňové kontrole má být projednána či na základě jakého ustanovení je tak činěno v odvolacím řízení. Krajský soud rovněž neshledal pochybení žalovaného v tom, že po zrušení prvního rozhodnutí o odvolání vyzval správce daně stěžovatele k projednání zprávy o daňové kontrole. Daňové řízení je totiž třeba vnímat jako jeden celek a i v odvolacím řízení lze odstraňovat vady řízení, k nimž došlo v prvním stupni, tedy i projednat zprávu o daňové kontrole, která nebyla řádně projednána před vydáním dodatečného platebního výměru – a to buď přímo odvolacím orgánem, nebo správcem daně, kterému to uloží odvolací orgán (§ 115 odst. 1 daňového řádu). Krajský soud dále k žalobní argumentaci uvedl, že stěžovateli nic nebránilo v tom, aby se k žalovanému na základě vydané výzvy dostavil a nahlédl do podkladů o skutečnostech zjištěných v rámci odvolacího řízení. Jestliže tak stěžovatel z vlastní vůle neučinil, nelze to přičítat k tíži žalovanému. Stěžovatelova žádost o prodloužení lhůty k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a vyjádření k nim byla podána opožděně a žalovaný nepochybil, když jí nevyhověl. Žádost navíc nebyla dostatečně konkrétní, neboť z ní nebylo zřejmé, kdy by měla stěžovatelem požadovaná prodloužená lhůta skončit. Krajský soud shledal i v tomto postupu stěžovatele znaky procesní obstrukce. Byť by tedy bylo vhodnější, aby žalovaný nejprve stěžovateli doručil rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty a až poté samotné napadené rozhodnutí, nemohla tato skutečnost jakkoli ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného.

[5] Stěžovatel v řízení před krajským soudem zpochybnil uložené daňové penále až poté, co uplynula lhůta pro podání žaloby. S ohledem na ustanovení § 71 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v rozhodném znění (dále jen „s. ř. s.“), krajský soud konstatoval, že se takto uplatněným novým žalobním bodem nemohl zabývat. Totéž krajský soud uvedl i ve vztahu k námitce, dle níž nebylo řádně zahájeno doměřovací řízení, již stěžovatel uplatnil až při jednání krajského soudu dne 9. 6. 2017.

[6] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Konkrétně namítá, že se krajský soud nevypořádal s žalobními námitkami řádně, když se pouze ztotožnil s názory Nejvyššího správního soudu a citoval z výstupů jeho rozhodovací činnosti. Stěžovatel již při jednání výslovně polemizoval se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52, na nějž krajský soud posléze ve svém zamítavém rozsudku odkázal. Stěžovatel setrvává na své stěžejní žalobní námitce, že právo dodatečně doměřit silniční daň za zdaňovací období roku 2007 bylo prekludováno dne 31. 12. 2010, protože zahájení daňové kontroly nebylo úkonem dle § 47 odst. 2 ZSDP.

[7] Stěžovatel dále namítá, že zrušenému a nezákonnému prvnímu rozhodnutí o odvolání nemohou být přisuzovány účinky podle § 148 daňového řádu s vlivem na

prekluzivní lhůtu. Ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu je krajským soudem interpretováno pouze jazykově a vede k nedůvodnému protahování konečné lhůty žalovaným. Smyslem zavedení prekluzivní lhůty pro vyměření a doměření daně je motivace orgánů daňové správy ke včasnému výkonu jejich práv a povinností, stejně jako k ochraně právní jistoty daňových subjektů. Stěžovatel vyzdvihuje, že sporným výkladem ustanovení o prekluzi práva doměřit daň je v kombinaci s nezákonným postupem žalovaného při vydání předchozího rozhodnutí o odvolání prodlužováno řízení na více než sedm let.

[8] Při běžném odvolacím řízení je žalovaný vázán šestiměsíční lhůtou pro vyřízení odvolání, což plyne ze správní praxe, založené v dané době pokynem č. MF-1. V nynější věci však žalovaný postupoval po zrušení svého předchozího rozhodnutí liknavě, když jeho první reakcí byla až písemnost, již stěžovateli doručil dne 6. 3. 2015. Takové bezbřehé poskytnutí lhůty orgánům daňové správy na dodatečné doměření daně, jaké dovodil krajský soud, není legitimní a souladné se zásadou právní jistoty. Jazykový výklad příslušného zákonného ustanovení, jejž užil v napadeném rozsudku krajský soud, nemůže obstát, neboť nedůvodně potlačuje zájem stěžovatele ve prospěch finančních zájmů státu.

[9] Stěžovatel dále polemizuje s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 – 59, zejména pak s jeho bodem [55] a násl., neboť podle jeho názoru soud nepřihlédl dostatečně k doktrinálnímu výkladu presumpce správnosti správních rozhodnutí. Pokud by zrušené rozhodnutí o odvolání mělo mít vliv na běh prekluzivní lhůty, která probíhá po jeho zrušení, pak nelze dospět k jinému závěru, než že zrušené správní rozhodnutí vyvolává právní následky i po svém zrušení, což je v rozporu právě s doktrínou presumpce správnosti. Právní výklad, který připouští vliv nezákonného rozhodnutí na prekluzívní lhůtu, je v rozporu se zásadou *nemo turpitudinem suam allegare potest* (tj. že nikdo nesmí mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti, pozn. NSS). Přesto v nynější věci má žalovaný prospěch, představovaný výrazně delší prekluzivní lhůtou k doměření daně, ač ta je ve své podstatné části ovlivněna jeho nezákonným dřívějším rozhodnutím o odvolání.

[10] Stěžovatel se dovolává k podpoře své námitky, že nezákonné správní rozhodnutí nemůže mít vliv na lhůtu k doměření daně, rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 71/2013 – 37. Na první pohled se sice tento rozsudek vztahuje k ZSDP, nicméně jeho závěry mají obecnější charakter. Proto je výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 – 59, s tímto rozsudkem v rozporu a sedmý senát měl svou věc nejprve předložit k rozhodnutí rozšířenému senátu.

[11] Stěžovatel též připomíná, že rozhodnutím žalovaného mu byla taktéž uložena povinnost zaplatit penále podle § 37b odst. 3 ZSDP. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu přitom ve svém usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, dovodil, že penále podle tohoto zákonného ustanovení má povahu trestu a je na ně třeba vztahovat čl. 6 a 7 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, stejně jako čl. 40 odst. 6 Listiny. Stěžovatel tak byl rozhodnutím žalovaného potrestán po více než sedmi letech od podání daňového přiznání. Takovou délku řízení je třeba označit za nepřiměřenou, v čemž lze přihlédnout např. k nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 603/06. Stěžovatel má za to, že aby byl v jeho případě trest spravedlivý, měla

by v jeho výměře být zohledněna doba celého řízení, jež byla ostatně dána především pochybeními právního předchůdce žalovaného. Napadený rozsudek je proto nezákonný i se zřetelem k aprobaci trestu v nepřiměřené výši. Byť stěžovatel připouští, že tomuto odpovídající námitka nebyla včleněna do námitek žalobních, má za to, že Nejvyšší správní soud je povinen se touto zabývat z moci úřední, což vyvozuje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, č. j. 6 Afs 15/2015 – 31, přesněji z jeho bodu 17.

[12] Dále má stěžovatel za to, že uložením povinnosti zaplatit daňové penále byl potrestán za správní delikt spočívající v nesprávném daňovém tvrzení k dani silniční. ZSDP výslovně neupravoval lhůtu pro zánik odpovědnosti za tento přestupek. Takové „bezlhůtí" je ústavně neakceptovatelné, což plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 – 105, jehož závěry byly aprobovány nálezem pléna Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 15/14, v bodu 36. Naproti úpravě ZSDP však daňový řád výslovně stanoví lhůtu pro zánik odpovědnosti za přestupek spočívající v nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, a to ve svém § 37 odst. 6. Ze systematiky daňového řádu je zřejmé, že jeho ustanovení § 37 až § 37b obsahují právní úpravu odpovědnosti za přestupky v daňovém právu. Je proto namístě odstranit absenci lhůty pro zánik odpovědnosti za přestupek sankcionovaný daňovým penále dle ZSDP právě přiměřeným užitím lhůty dle § 37 odst. 6 daňového řádu. Stěžovatel proto namítá, že povinnost zaplatit daňové penále mu byla sdělena až rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 9. 2015, tj. po marném uplynutí lhůty pro zánik odpovědnosti za přestupek. I z tohoto důvodu považuje napadený rozsudek, stejně jako rozhodnutí žalovaného, za nezákonné. Obdobně jako v případě předchozí kasační námitky má stěžovatel za to, že se jedná o přípustně uplatněnou námitku, neboť předmětnou otázkou se má soud zabývat z moci úřední.

[13] Žalovaný se na úvod svého vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry prezentovanými krajským soudem v napadeném rozsudku. K většině žalobních bodů se krajský soud vyjádřil již ve svém předchozím rozsudku, jímž zrušil první rozhodnutí o odvolání. Vyjádření žalovaného ke konkrétním kasačním námitkám pak zrcadlí vypořádání žalobních námitek krajským soudem v napadeném rozsudku. Žalovaný uzavřel, že na svých postojích a argumentech nic nemění a plně na ně odkazuje. Vyslovil se proto pro věcnou správnost napadeného rozsudku a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[14] Kasační stížnost jako celek je přípustná (byť některé z kasačních námitek přípustné nejsou, jak uvedeno níže) a projednatelná.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud v první řadě nepřisvědčuje stěžovateli v tom, že by odůvodnění napadeného rozsudku dostatečně nereflektovalo jeho polemiku se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52. Z textu posledního odstavce strany čtvrté napadeného rozsudku je zřejmé, že krajskému soudu předmětný stěžovatelův argument neunikl. Krajský soud zde výslovně uvádí, že se *„ztotožňuje se závěry Nejvyššího správního soudu obsaženými v rozsudku ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52, www.nssoud.cz (s nimiž žalobce polemizuje) …*". Nejvyšší správní soud přitom zdůrazňuje, že pro účely přezkoumatelnosti napadeného rozsudku nebyl krajský

soud povinen podrobovat stěžovatelem označený rozsudek Nejvyššího správního soudu vlastnímu přezkumu co do jeho správnosti. Taková role krajským soudům ve správním soudnictví nepřísluší, jsou však oprávněny vůči judikatuře Nejvyššího správního soudu formulovat (pečlivě vyargumentovaný) konkurující právní názor. Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 1 Afs 25/2015 – 49, uvedl, že „*z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.*“ Lze proto označit za dostatečné vypořádání žalobní námitky, odkázal-li krajský soud ohledně vlivu zahájení daňové kontroly na běh lhůty ke stanovení daně na výše označený rozsudek Nejvyššího správního soudu zároveň s citací jeho právní věty v podobě, v níž byla publikována ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 634/2005. Vyjádřil tím totiž jednoznačně svůj názor (zde shodný s názorem Nejvyššího správního soudu) stran právní otázky účinků zahájení daňové kontroly na běh prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Za těchto okolností nelze přijmout stěžovatelův názor, že by v daném aspektu byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Krom toho Nejvyšší správní soud shledává vypořádání příslušné žalobní námitky krajským soudem i věcně správným. Stěžovatel totiž v žalobě dovozoval nesprávnost názoru o přetržení běhu lhůty ke stanovení daně zahájením daňové kontroly z poněkud zjednodušujícího jazykového výkladu ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP, když argumentoval též tím, že zahájení daňové kontroly nemusí v konečném důsledku vůbec vést k doměření daně, což ovšem zmíněné zákonné ustanovení k popisovanému účinku ve vztahu k běhu lhůty *expressis verbis* požaduje. Oproti tomuto obsahuje odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52, ucelený a komplexní výklad předmětného ustanovení ZSDP, od něhož Nejvyšší správní soud neshledává důvod se v nynější věci odchýlit. Nejvyšší správní soud připouští, že krajský soud nereagoval v příslušné části odůvodnění napadeného rozsudku explicitně na každý stěžovatelův argument k vlivu zahájení daňové kontroly na běh lhůty ke stanovení daně, nicméně vůči stěžovatelově žalobní argumentaci krajský soud postavil vlastní úvahy, které žalobní argumentaci (a kladnému závěru o její důvodnosti) odporují.

[17] Namítá-li dále stěžovatel, že krajský soud pochybil, když při výkladu ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu nepřihlédl k reálné délce lhůty pro stanovení daně v daném případě (více než sedm let), shledal Nejvyšší správní soud tuto námitku nedůvodnou. V první řadě je třeba uvést, že zákonodárce vyloučil případy excesivního prodlužování lhůt pro stanovení daně v ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu, podle kterého lhůta končí nejpozději uplynutím deseti let od jejího počátku. Naproti tomu (*a contrario*) však zákon orgánům finanční správy nepřikazuje (ani neumožňuje) upustit od stanovení, resp. doměření daně v případech, kdy došlo k opakovanému prodloužení či přetržení prekluzivní lhůty. Krom toho nelze odhlédnout od skutečnosti, že stěžovatel svou (až obstrukční) procesní strategií v daňovém řízení na výsledné délce lhůty významně participoval. Jeví se poněkud paradoxním, namítá-li stěžovatel rovněž v kasační stížnosti porušení zásady *nemo turpitudinem suam allegare potest.* Ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud uvádí, že z postupu žalovaného, resp. jeho předchůdce, i správce daně nelze vysledovat zjevný úmysl bezdůvodného protahování daňového řízení (lze pochybovat o tom, že by orgány finanční správy měly na větší délce řízení jakýkoli zájem). Pokud stěžovatel citoval z odůvodnění nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, s tím, že smyslem legislativního ukotvení lhůty pro stanovení daně

jest motivace orgánů finanční správy ke včasnému výkonu jejich pravomocí v procesu výběru daní, pak je třeba poznamenat, že uvedený nález Ústavního soudu tímto reagoval především na tehdy převažující „extenzivní“ výklad ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP (tzv. „lhůta 3+0 vs. 3+1“), jenž na úkor daňových subjektů nepřiměřeně zasahoval do jejich ústavně garantovaného vlastnického práva. Nejvyšší správní soud samozřejmě nikterak nepolemizuje s názorem Ústavního soudu, že orgánům finanční správy nemá být cestou extenzivního výkladu poskytována delší lhůta pro stanovení daně, nicméně v nynějším případě žádný takovýto nepřípustně rozšiřující výklad příslušných ustanovení ZDSP ani daňového řádu uplatněn nebyl. Správce daně, předchůdce žalovaného i žalovaný postupovali zcela v mezích zákonné lhůty pro stanovení daně. To ostatně stěžovatel nepřímo připouští svou navazující kasační (a jí předcházející žalobní) argumentací, jíž rozporuje zákonnost zahájení daňové kontroly i jejího ukončení. Konečně je třeba poznamenat, že stěžovatelem zmiňovaný Pokyn č. MF–1 o stanovení lhůt při správě daní, č. j. MF-96484/2012/904 nebyl v době zrušení prvního rozhodnutí o odvolání účinný, neboť byl s účinností od 1. 9. 2014 zrušen Pokynem č. MF-4 o stanovení lhůt při správě daní, č. j. MF-111307/2013/39. Lhůta šesti měsíců k vyřízení odvolání sice zůstala i v účinném pokynu zachována, nicméně je třeba mít na paměti, že se nejedná o zákonný mantinel délky odvolacího řízení, nýbrž toliko o (interním pokynem založenou) správní praxi orgánů finanční správy. I v případě vybočení z takto nastolené správní praxe nejsou ke zhojení případných průtahů povolány na prvním místě správní soudy, nýbrž správní orgán nadřízený tomu orgánu, u něhož se odvolací řízení vede (s následnou možností soudní ochrany cestou žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu dle § 79 a násl. s. ř. s.), a to v rámci vyřizování podnětů k ochraně proti nečinnosti dle § 38 daňového řádu. Stěžovatel nicméně v odvolacím řízení takový podnět neuplatnil, což ostatně bylo plně v souladu s jeho patrnou snahou o prodlužování daňového řízení s cílem dosažení uplynutí lhůty (ať již subjektivní, či objektivní) pro stanovení daně. Z hlediska zákonnosti délky řízení proto nelze žalovanému ničeho vytknout, udržel-li se co do délky daňového řízení v zákonných limitech ustanovení § 148 daňového řádu.

[18] Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčuje ani v tom, že by oznámení prvního rozhodnutí o odvolání ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu pozbylo svého účinku na běh lhůty pro stanovení daně. Stěžovatel tak dovozoval ze skutečnosti, že první rozhodnutí o odvolání bylo zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 5. 6. 2014, č. j. 62 Af 82/2012 – 101. Nemožnost přisvědčit stěžovatelovu názoru lze demonstrovat na kontrastu účinků zrušujícího rozsudku vydaného správním soudem v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu na straně jedné a účinků vyslovení nicotnosti rozhodnutí o odvolání (ve smyslu legislativní zkratky dle § 65 odst. 1 s. ř. s.) na straně druhé (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 – 21). V prvním případě se napadené rozhodnutí zrušuje, tj. pozbývá svých účinků od okamžiku právní moci derogačního výroku rozsudku. Zrušením rozhodnutí o odvolání se např. žalovaný odvolací orgán nestává zpětně nečinný (neboť ve věci samé již dříve rozhodl, byť toto rozhodnutí bylo posléze zrušeno). Naproti tomu vyslovení nicotnosti rozhodnutí přichází na řadu v situaci, kdy správní akt zjevně trpí natolik zásadními nedostatky, že jej nelze vůbec považovat za akt, nýbrž za paakt (*non-negotium*), jenž nikdy nebyl způsobilý vyvolání jakýchkoli právních účinků; výrok o vyslovení nicotnosti „kvazi-rozhodnutí“ (byť je z povahy věci deklaratorní) proto popírá účinky dotčeného aktu i zpětně (*ex tunc*). V případě prvního rozhodnutí o odvolání však krajský soud nevyslovil jeho nicotnost. Je přitom nezbytné uvést, že ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu neváže

prodloužení lhůty pro stanovení daně právě na existenci rozhodnutí, nýbrž na oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku. Mimo jiné i z toho je patrné, že účinek oznámení rozhodnutí o odvolání je ze své povahy jednorázový a plně se vyčerpává okamžikem, kdy nastane. Ani v případě zrušení oznámeného rozhodnutí tudíž nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně. Z uvedeného plyne, že novým rozhodnutím o odvolání může dojít k opětovnému prodloužení lhůty pro stanovení daně. To samozřejmě jen za předpokladu, že oznamované rozhodnutí ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu není úkonem toliko formálním, jehož jediným (nebo jen převažujícím) účelem je dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně (srov. přiměřeně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2007, č. j. 7 Afs 201/2006 – 106); znaky takového počínání odvolacího orgánu však první rozhodnutí o odvolání nejevilo. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 – 59. Stěžovatel s odkazovaným rozsudkem v kasační stížnosti sice polemizuje, nicméně Nejvyšší správní soud setrvává na tam již vyřčeném: „*Pravidla určující počátek, běh, stavění či prodloužení lhůty pro stanovení daně jsou komplexně a jednoznačně upravena v § 148 daňového řádu. Jak deklaruje důvodová zpráva k návrhu daňového řádu (Parlament ČR, Poslanecká sněmovna, 5. volební období 2006-2010, sněmovní tisk č. 685/0), cílem § 148 odst. 2 a 3 daňového řádu je odstranit právní nejistotu ohledně běhu lhůty pro stanovení daně a zároveň „vytvořit dostatečný časový prostor na obou stranách pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně“. V souladu s tímto cílem zákonodárce přistoupil v § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně i v případě oznámení rozhodnutí o opravném prostředku, kterým se zpravidla řízení před daňovými orgány končí; důvodem této úpravy bylo umožnit daňovým orgánům, aby v případě zrušení odvolacího rozhodnutí ze strany soudu či přezkumného orgánu a vrácení věci k dalšímu řízení měly přiměřené množství času na opravu vytýkaných vad a správné stanovení daně. Podmínit prodloužení dané lhůty zákonností či bezvadností odvolacího rozhodnutí by bylo obecně v rozporu se smyslem a účelem této úpravy, neboť v soudním řízení správním lze správní rozhodnutí zrušit pouze pro vady řízení nebo pro nezákonnost; obdobně tomu je v přezkumném řízení podle § 121 a násl. daňového řádu, ve kterém lze rozhodnutí zrušit pro jeho nesoulad s právními předpisy; k vadám řízení, o nichž nelze mít za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží. Pro úplnost soud dodává, že klíčovým důvodem zrušení předchozího rozhodnutí odvolacího orgánu byl odlišný názor kasačního soudu na potřebný rozsah dokazování. Kasační soud nezpochybnil řadu závěrů odvolacího orgánu ani neoznačil žalobou napadené rozhodnutí za formální či nepřezkoumatelné, pouze považoval ke správnému zjištění skutkového stavu za nezbytné, aby daňové orgány vyslechly větší vzorek svědků a pokusily se případně provést i další důkazy. Jednalo se tedy o typický příklad situace, na kterou zákonodárce pamatoval prodloužením lhůty pro stanovení daně postupem podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu.*“ Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že ultimátní „pojistkou“ proti nepřiměřenému (opakovanému) prodlužování lhůty pro stanovení daně je právě nepřekročitelná hranice této lhůty, obsažená v ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu. Lhůta pro stanovení daně tak skončí nejpozději uplynutím deseti let od svého počátku. Nejvyšší správní soud se rovněž nedomnívá, že by výše citovaný rozsudek sedmého senátu byl v rozporu se stěžovatelem vyzdvihovaným rozsudkem ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 71/2013 – 37. Nelze totiž odhlédnout od toho, že úprava běhu lhůty pro stanovení daně dle daňového řádu se v některých podstatných ohledech liší od úpravy podle ZSDP, což nesvědčí pro stěžovatelem zastávanou analogii výkladu partikulárních ustanovení obou procesních

předpisů. Stěžovatel nepřípustně směšuje problematiku přerušení (tříleté) lhůty (§ 47 odst. 2 ZSDP) s prodloužením lhůty o jeden rok [§ 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu]. Přerušení běhu lhůty poskytovalo správci daně mnohem větší prostor pro eventuální stanovení daně (srov. paralelu s § 34 odst. 4 zákona č. 40/2009 Sb., trestní řád, pojednanou v bodech 53 až 54 výše citovaného rozsudku ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 – 59), nadto bylo spojeno s významově mnohem neurčitějším pojmem „*úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení*“ oproti nyní relevantnímu „*oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku*“. Nejvyšší správní soud proto setrvává na tom, že zruší-li soud ve správním soudnictví takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením předtím došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a vrátí-li soud věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, zůstávají účinky oznámení zrušeného rozhodnutí o odvolání na lhůtu pro stanovení daně i nadále zachovány.

[19] Stěžovatel rovněž s odkazem na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, připomněl, že na daňové penále je třeba nahlížet jako „trestní sankci“ ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Stěžovateli byla povinnost uhradit penále dle § 37b odst. 1 písm. a) ZDSP uložena pravomocně až po více než sedmi letech daňového řízení. Takový trest považuje stěžovatel za nepřiměřený právě s ohledem na délku daňového řízení. Stěžovatel tuto námitku uplatnil v řízení o žalobě až po uplynutí lhůty pro podání správní žaloby (během níž jedině lze rozšířit žalobu o nové žalobní body). Nejasnost v náhledu na charakter penále sama o sobě nebránila tomu, aby stěžovatel daný žalobní bod (přesněji moderační návrh) mohl uplatnit ve lhůtě pro podání žaloby. Učinil-li tak až po uplynutí této lhůty, nepochybil krajský soud, když se opožděně uplatněným žalobním bodem odmítl zabývat. Ve vztahu k obdobné kasační námitce je pak třeba uvést, že tato není přípustná, neboť stěžovatel ji (včasně) neuplatnil v řízení před krajským soudem. Podstatou řízení o kasační stížnosti je přezkum vybraných typů rozhodnutí krajských soudů. Pakliže se krajský soud v napadeném rozhodnutí určitou otázkou nezabýval (v souladu se zásadou vázanosti řádně uplatněnými žalobními body), nemůže se takovou námitkou zabývat v navazujícím kasačním řízení ani Nejvyšší správní soud, neboť zde v podstatě není co přezkoumávat, což reflektuje právě ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s.

[20] Konečně stěžovatel namítl, že odpovědnost za správní delikt, spočívající v podání nesprávného daňového tvrzení k dani silniční, zaniká v promlčecí době analogicky dle § 37 odst. 6 ZDSP, jelikož aktuálně účinný procesní předpis, tj. daňový řád, institut promlčení správního deliktu neupravuje. Otázka promlčení správního deliktu (resp. zániku deliktní odpovědnosti jako podmínky trestnosti deliktního jednání) je bezesporu otázkou, kterou jsou soudy povinny zabývat se z úřední povinnosti. Tato námitka je nedůvodná. Daňový řád, jakožto procesní řád daňového řízení, komplexně upravuje daňové řízení, pročež jeho jednotlivé aspekty je třeba vnímat ve vzájemných souvislostech, nikoli atomizovaně. Tak je tomu i v případě „promlčení“, nebo přesněji zániku odpovědnosti za porušení veřejnoprávní povinnosti podání správného daňového přiznání; zánik odpovědnosti je v tomto případě fakticky spojen s uplynutím lhůty pro stanovení daně, neboť povinnost uhradit daňové penále se automaticky váže na pravomocné rozhodnutí, kterým byla daňovému subjektu doměřena daň (tzv. obligatorní sankce *ex lege*). Není zde proto důvodu užití stěžovatelem nabízené analogie.

[21] Toliko na okraj a nad rámec uplatněné kasační argumentace Nejvyšší správní soud podotýká, že je třeba korigovat hodnocení krajského soudu co do prvotní délky lhůty pro vyměření daně dle § 47 odst. 1 ZSDP. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že žalobce byl povinen podat přiznání k dani silniční za zdaňovací období roku 2007 do 31. 1. 2008, pročež lhůta k vyměření daně podle citovaného ustanovení měla započít na konci roku 2008 a uplynout na konci roku 2011. Tento závěr je poplatný dřívější teorii běhu lhůty pro vyměření daně, označované jako „3+1“. Ústavní soud však tuto teorii revidoval, a tak lhůta nepočíná běžet koncem roku, v němž byl daňový subjekt povinen podat daňové přiznání (v tomto případě koncem roku 2008), nýbrž koncem roku, v němž vznikla daňová povinnost (tj. koncem roku 2007). Učinil tak nálezem ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Krajský soud se tudíž mýlil určením konce lhůty ke konci roku 2011 namísto koncem roku 2010. Patří se též uvést, že sám stěžovatel takto argumentoval již v odst. 5 strany druhé své žalobní repliky ze dne 7. 6. 2016. Uvedené pochybení krajského soudu nicméně nemělo vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť k zahájení daňové kontroly u stěžovatele, jež vedlo k přerušení tříleté lhůty pro vyměření daně, došlo již dne 15. 9. 2009, tj. stále ještě za běhu lhůty. Stejně tak další úkony byly učiněny v souladu se zákonem a k doměření daně tak došlo ve lhůtě.

[22] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou. V souladu s ustanovením § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji tudíž zamítl.

[23] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v tomto řízení procesně úspěšný a nemá tedy právo na náhradu svých nákladů. Naproti tomu procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť nebylo zjištěno, že by žalovanému vůbec v tomto řízení vznikly takové náklady, jež by svou kauzou vybočovaly z běžného rámce jeho úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. února 2018

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu