

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Petry Weissové, v právní věci žalobce: **J. J.**, zast. JUDr. Markem Křížem, Ph.D., advokátem se sídlem Masarykovo nám. 28, Karviná - Fryštát, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2014, čj. 6539-4/2014-900000-304.5, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 2. 11. 2017, čj. 22 Af 94/2014-55,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

III. Žalobci **se** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad Frýdek – Místek rozhodnutím ze dne 13. 11. 2006, čj. 8552/06, vyměřil žalobci spotřební daň z lihu ve výši 4 066 425 Kč za zdaňovací období květen 2006. Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítlo Celní ředitelství Ostrava rozhodnutím ze dne 28. 7. 2008, čj. 258-03/07-140100-21. Obě tato rozhodnutí zrušil Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 2. 4. 2009, čj. 22 Ca 281/2008-47, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[2] Celní úřad Frýdek – Místek rozhodnutím ze dne 23. 10. 2009, čj. 9302-09-046100-024, opět žalobci vyměřil spotřební daň z lihu ve výši 4 066 425 Kč za zdaňovací období

květen 2006. Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítlo Celní ředitelství Ostrava rozhodnutím ze dne 28. 5. 2010, čj. 3675/2010-140100-21. Krajský soud rozsudkem ze dne 17. 5. 2012, čj. 22 Af 58/2010-26, zrušil rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 28. 5. 2010 a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu ze dne 17. 5. 2012 Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 1. 2014, čj. 2 Afs 45/2012-62, zamítl. Generální finanční ředitelství (nástupce Celního ředitelství Ostrava) pokračovalo v řízení a rozhodnutím ze dne 11. 6. 2014, čj. 6539-4/2014-900000-304.5, zamítlo odvolání a potvrdilo rozhodnutí Celního úřadu Frýdek – Místek ze dne 23. 10. 2009. Rozhodnutí Generálního finančního ředitelství zrušil krajský soud rozsudkem ze dne 23. 6. 2016, čj. 22 Af 94/2014-36, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek krajského soudu zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18. 1. 2017, čj. 8 Afs 163/2016-34, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud pokračoval v řízení a vydal rozsudek ze dne 2. 11. 2017, čj. 22 Af 94/2014-55, kterým opětovně zrušil rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 11. 6. 2014.

[3] Krajský soud v rozsudku ze dne 2. 11. 2017 nejprve shrnul své závěry z rozsudku ze dne 23. 6. 2016, čj. 22 Af 94/2014-36; tj. nejprve z moci úřední zkoumal, zda právo vyměřit daň nebylo ke dni oznámení napadeného rozhodnutí žalobci prekludováno; vyšel přitom z toho, že dne 26. 10. 2006 byl žalobci doručen přípis z 9. 10. 2006, čj. 7700/09, nazvaný zahájení daňového řízení, běh prekluzivní lhůty ovlivnila soudní řízení vedená krajským soudem pod sp. zn. 22 Ca 281/2008 (29. 9. 2008 – 7. 4. 2009), sp. zn. 22 Af 58/2010 (15. 7. 2010 – 23. 5. 2012) a řízení vedené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Afs 45/2012 (12. 6. 2012 – 31. 1. 2014); dne 15. 7. 2010, kdy byla krajskému soudu doručena druhá žaloba (řízení vedeno pod sp. zn. 22 Af 58/2010), uplynuly z prekluzivní lhůty 3 roky a 3 dny, prekluzivní lhůta tak byla překročena; krajský soud však k uplynutí prekluzivní lhůty nemohl přihlédnout, neboť byl vázán okamžikem doručení žalobou napadeného rozhodnutí (1. 6. 2010).

[4] Krajský soud dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2017, čj. 8 Afs 163/2016-34, v němž Nejvyšší správní soud krajskému soudu vytkl, že při svých úvahách o běhu prekluzivní lhůty nezohlednil výzvu k podání daňového přiznání ze dne 17. 4. 2009, která – je-li zákonná – je úkonem způsobilým vyvolat nový běh prekluzivní lhůty.

[5] Krajský soud se zabýval touto výzvou k podání daňového přiznání. Dospěl přitom k závěru, že daňové řízení zahájené přípisem ze dne 9. 10. 2006 nebylo po právní moci rozsudku ze dne 2. 4. 2009, čj. 22 Ca 281/2008-47, skončeno, neboť krajský soud tímto rozsudkem zrušil žalobou napadené rozhodnutí o odvolání i jemu předcházející platební výměr. V zahájeném a neskončeném řízení nebylo možné vydat výzvu k podání daňového přiznání. Vydání výzvy ze dne 17. 4. 2009 bránila překážka litispendence, výzva je proto nezákonná a nemohla založit nový běh lhůty pro vyměření daně.

[6] Krajský soud proto setrval na závěru vyjádřeném v rozsudku ze dne 23. 6. 2016, čj. 22 Af 94/2014-36, tj. že prekluzivní lhůta k vyměření daně uplynula 12. 7. 2010. Rozhodl-li žalovaný o vyměření daňové povinnosti rozhodnutím, které bylo žalobci doručeno až 12. 6. 2014, překročil prekluzivní lhůtu stanovenou pro vyměření daně.

II. Kasační stížnost

[7] Proti rozsudku krajského soudu ze dne 2. 11. 2017 podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost.

[8] Stěžovatel namítl, že písemnost nazvaná zahájení daňového řízení ze dne 9. 10. 2006, čj. 7700/06, nemohla být soudem vyhodnocena jako úkon, který fakticky a účinně zahájil dílčí daňové nalézací vyměřovací řízení, protože podle jejího obsahu se jedná spíše o výzvu správce daně k podání vysvětlení ke kontrolním zjištěním učiněným a zadokumentovaným při místním šetření v Čerčanech. Závěr krajského soudu, podle kterého bylo daňové nalézací vyměřovací řízení zahájeno písemností z 9. 10. 2006, je v rozporu se závěry krajského soudu z rozsudku ze dne 2. 4. 2009, čj. 22 Ca 281/2008-47.

[9] Stěžovatel namítl, že mu není zřejmé, z čeho krajský soud dovodil, že přípisem z 9. 10. 2006 byla fakticky zahájena daňová kontrola. Takovému závěru neodpovídá obsah tohoto přípisu ani jeho označení a tento přípis by jako zahájení daňové kontroly ve světle judikatury zcela jistě neobstál. Závěr krajského soudu o tom, že ve věci byla zahájena a dosud neukončena daňová kontrola je vadný, protože neodpovídá spisové dokumentaci.

[10] Stěžovatel popřel dvojí zahájení daňového nalézacího vyměřovacího řízení; řízení bylo zahájeno pouze jednou výzvou k podání daňového přiznání ze dne 17. 4. 2009. Ani Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 1. 2014, čj. 2 Afs 45/2012-62, a krajský soud v předcházejícím řízení neidentifikovaly překážku litispendence. Současné právní názory krajského soudu (překážka litispendence, nezákonnost výzvy k podání daňového přiznání ze 17. 4. 2009, existence neukončené daňové kontroly) jsou podle stěžovatele náhlé a překvapivé.

[11] Závěr krajského soudu, podle kterého 12. 7. 2010 nastala prekluze lhůty k vyměření daně, je podle stěžovatele nesprávný a neodpovídá spisu. Stěžovatel je názoru, že lhůtu k vyměření daně dodržel a podrobně uvedl, jak podle něj lhůta běžela; za stěžejní považuje doručení výzvy k podání daňového přiznání ze 17. 4. 2009, k němuž došlo 21. 4. 2009, a které mělo za následek, že od konce příslušného roku počala tříletá lhůta k vyměření daně běžet znova.

[12] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soud k dalšímu řízení.

[13] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] V souzené věci se jedná o opakovanou kasační stížnost, Nejvyšší správní soud se proto nejprve zabýval její přípustností z hlediska § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Uvedené ustanovení zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud

nemusel znovu zabývat případem, v němž již jednou svůj závazný právní názor vyslovil, a to za podmínky, že se jím krajský soud řídil (srov. nález ÚS ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05).

[15] Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí (blíže usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009-165, publ. pod č. 2365/2011 Sb. NSS).

[16] O takovou situaci se jedná i v projednávaném případě. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 1. 2017, čj. 8 Afs 163/2016-34, shledal, že krajský soud při svých úvahách nezohlednil výzvu k podání daňového přiznání ze dne 17. 4. 2009, která mohla mít vliv na běh prekluzivní lhůty k vyměření daně, a krajský soud zavázal k odstranění uvedeného nedostatku. Krajský soud se řídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, a právě proti závěru, k němuž při tom dospěl, tj. že výzva k podání daňového přiznání ze dne 17. 4. 2009 neměla – pro svou nezákonnost – vliv na běh lhůty k vyměření daně, jejíž počátek nastal doručením přípisu z 9. 10. 2006, stěžovatel brojí v opakované kasační stížnosti. Kasační stížnost je proto přípustná.

[17] Co se týče kasačních námitek, které lze uplatnit v opakované kasační stížnosti, dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009-165, publ. pod č. 2365/2011 Sb. NSS, k závěru: *„Lze tedy shrnout, že stěžovatel není oprávněn v opakované kasační stížnosti uplatňovat důvody, které mohl uplatnit v první kasační stížnosti a o nichž mohl (byl oprávněn i povinen) rozhodnout kasační soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. již v prvním kasačním řízení. Posouzení toho, které námitky mohl stěžovatel uplatnit v první kasační stížnosti a o kterých námitkách mohl rozhodnout kasační soud již v prvním řízení, bude záviset na konkrétních okolnostech případu.“*

[18] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu ze dne 23. 6. 2016, čj. 22 Af 94/2014-36, předchozí kasační stížností výhradně z toho důvodu, že výzva k podání daňového přiznání ze 17. 4. 2009 byla podle jeho názoru úkonem, který přetrhl běh lhůty k vyměření daně, což krajský soud nezohlednil. Proti závěru krajského soudu, že daňové řízení bylo zahájeno přípisem z 9. 10. 2006, stěžovatel v předchozí kasační stížnosti ničeho nenamítal. Námitky takového obsahu uplatnil až v nyní projednávané kasační stížnosti. Protože se však jedná o otázku daňové prekluze, ke které správní soudy přihlížejí *ex officio* (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008-135, publ. pod č. 1851/2009 Sb. NSS), zabýval se Nejvyšší správní soud těmito důvody, byť je stěžovatel neuplatnil již v prvním kasačním řízení, ač je uplatnit mohl.

[19] V souzeném případě je pro rozhodnutí stěžejní úvaha, zda bylo stěžovatelovo právo vyměřit daň prekludováno. Krajský soud považoval za okamžik určující počátek běhu prekluzivní lhůty doručení přípisu o zahájení daňového řízení ze dne 9. 10. 2006 žalobci. S tím stěžovatel nesouhlasí a namítá, že tímto okamžikem bylo až doručení výzvy k podání

daňového přiznání podle § 40 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ze dne 17. 4. 2009.

[20] Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že přípis z 9. 10. 2006 je označen „zahájení daňového řízení“ a jeho obsahem je sdělení, podle kterého pracovníci Celního úřadu Benešov provedli 23. 5. 2006 místní šetření v Čerčanech, v jehož průběhu zjistili skladování a výrobu vybraných výrobků ve smyslu zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, dále oznámení, že se žalobce stal plátcem spotřební daně a konečně toto sdělení: *„Na základě výše uvedených skutečností s Vámi, jako s plátcem daně, zahajuje Celní úřad Frýdek-Místek dle ustanovení § 21 zákona 337/1992 Sb. daňové řízení. Toto řízení je zahájeno dnem doručení tohoto vyrozumění.* (...) *V zájmu dodržení základních zásad tohoto řízení, zejména s ohledem na zajištění součinnosti s Vaší osobou, máte možnost se k výše uvedenému vyjádřit ve lhůtě 15 dnů ode doručení tohoto vyrozumění.*“

[21] Povahou přípisu z 9. 10. 2006 se krajský soud zabýval již v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, čj. 22 Ca 281/2008-47; uvedl: *„Celní úřad Frýdek – Místek, kterému byla věc z Benešova postoupena, zahájil s žalobcem daňové řízení, o čemž vyrozuměl žalobce písemným přípisem ze dne 9.10.2006.“*, *„... oznámení o zahájení daňového řízení ze dne 9.10.2006, které Celní úřad Frýdek – Místek adresoval žalobci, lze považovat za zahájení daňové kontroly a je možno konstatovat, že Celní úřad Frýdek – Místek, ač to zřejmě nezamýšlel, zahájil u žalobce na základě podnětů z vyhledávací činnosti daňovou kontrolu. Aby ovšem tato kontrola mohla být podkladem pro vyměření daně, muselo by vydání platebního výměru předcházet vyhotovení zprávy o daňové kontrole s náležitostmi uvedenými výše a její projednání s žalobcem. Z obsahu spisové dokumentace nevyplývá, že by správce daně takovou zprávu vyhotovil a seznámil daňový subjekt s výsledky řízení.“* Zároveň krajský soud shledal, že řízení vedené Celním úřadem Frýdek – Místek nelze považovat za řádné vytýkací řízení, neboť mu nepředcházelo podání daňového přiznání a nebyly splněny ani podmínky podle § 44 zákona o správě daní a poplatků. Z citovaných pasáží plyne, že kasační námitka v nyní projednávané kasační stížnosti, jíž stěžovatel namítal rozpory mezi rozsudkem krajského soudu ze dne 2. 4. 2009, čj. 22 Ca 281/2008-47, a napadeným rozsudkem, není důvodná.

[22] Podle Nejvyššího správního soudu je z proběhlých soudních i správních řízení patrné, že krajský soud v odůvodnění prvého rozsudku správní orgány obeznámil s postupem, který musí předcházet vydání platebního výměru po vytýkacím řízení i s postupem, který musí předcházet vydání platebního výměru po provedení daňové kontroly, a jasně uvedl, že předmětné řízení nelze považovat za vytýkací řízení. Přípis z 9. 10. 2006 posoudil jako oznámení o zahájení daňové kontroly. Bylo jen na správních orgánech, aby se touto cestou (daňové kontroly) vydaly, chtěly-li v zahájeném řízení pokračovat. Správní orgány však řízení jako daňovou kontrolu nevedly a vyzvaly žalobce k podání daňového přiznání, což je úkon, který může předcházet zahájení vytýkacího řízení, v daňové kontrole ale místo nemá. Nyní stěžovatel brojí proti závěrům krajského soudu o povaze přípisu z 9. 10. 2006 v napadeném rozsudku; rozsudek krajského soudu ze dne 2. 4. 2009, čj. 22 Ca 281/2008-47, který obsahoval totožné závěry, přitom kasační stížností nenapadl.

[23] Povahou úkonu, který je s to přerušit běh prekluzivní lhůty k vyměření daně se již Nejvyšší správní soud zabýval. Dospěl přitom k závěru, že úkon přerušující běh

prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, musí směřovat k vyměření daně (či k jejímu dodatečnému stanovení) a daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven. Formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty (srov. např. rozsudky NSS ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005-96, ze dne 26. 4. 2017, čj. 5 Afs 36/2003-121).

[24] Podle Nejvyššího správního soudu byl přípis z 9. 10. 2006 vskutku stručný, nejednalo se však o formální úkon, jehož jediným účelem by bylo dosáhnout přerušení běhu lhůty k vyměření daně, neboť správní orgány v daňovém řízení nedlouho po jeho vydání pokračovaly. Posouzení, zda přípis z 9. 10. 2006 splňoval náležitosti, které má mít oznámení daňové kontroly, není, s ohledem na shora citované závěry, významné. Podstatné je, že šlo o úkon, který byl výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření daně a který vycházel z určitých pochybností o správnosti postupu žalobce. Šlo tedy o úkon směřující k vyměření daně; uvedené je stěžejní pro přerušení běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. V přípisu z 9. 10. 2006 je sice jen stručně uvedeno, že jeho doručením dojde k zahájení daňového řízení (v rámci kterého mohla být provedena daňová kontrola), to však nic nemění na jeho povaze jako úkonu směřujícího k vyměření daně. Přípis z 9. 10. 2006 zároveň nelze považovat pouze za výzvu k podání vysvětlení ke kontrolním zjištěním z místního šetření, jak namítl stěžovatel, neboť obsahoval i zmíněné oznámení zahájení daňového řízení.

[25] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem soudu krajského, podle kterého bylo daňové řízení zahájeno přípisem z 9. 10. 2006. Po zahájení tohoto řízení nebylo možné v jeho rámci vydat výzvu k podání daňového přiznání, neboť takovému postupu bránila překážka litispendence. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku, na který odkázal i krajský soud, uvedl: „*Zaslal-li správce daně daňovému subjektu v roce 2002 výzvu dle § 40 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, k podání daňového přiznání, aniž by dostál své zákonné povinnosti a přihlédl k překážce litispendence, zahájil ex offo nové řízení ve věci, aniž by předchozí řízení zahájené v roce 1999 podáním, jehož vady nikterak neodstranil, řádně ukončil. Takovou výzvu nelze považovat za úkon, který by mohl mít účinky předvídané v § 47 odst. 2 uvedeného zákona.*“ (právní věta k rozsudku NSS ze dne 11. 10. 2007, čj. 5 Afs 155/2006-90, publ. pod č. 1441/2008 Sb. NSS). Výzva k podání daňového přiznání ze dne 17. 4. 2009 je proto nezákonná, pročež nemohla založit běh nové lhůty k vyměření daně podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[26] Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne ze dne 29. 1. 2014, čj. 2 Afs 45/2012-62, stejně jako krajský soud v předcházejícím řízení, zabývaly postupem správních orgánů při zjišťování skutkového stavu. K překážce litispendence, jakožto podmínce řízení, k níž musí správní orgány a soudy přihlížet z úřední povinnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2004, čj. 2 Afs 45/2003-118, publ. pod č. 402/2004 Sb. NSS), se výslovně nevyjadřovaly. To však nic nemění na tom, že tato negativní podmínka řízení nebyla v daňovém řízení dodržena.

[27] Vyslovené právní závěry by podle Nejvyššího správního soudu neměly být pro stěžovatele natolik překvapivé, jak tvrdí, neboť již v rozsudku krajského soudu ze dne 2. 4. 2009, čj. 22 Ca 281/2008-47, byl seznámen (resp. jeho předchůdce Celní ředitelství Ostrava) s náhledem krajského soudu na přípis z 9. 10. 2006 (srov. výše citovanou část uvedeného rozsudku) a bylo tak na něm, aby v daňovém řízení řádně pokračoval.

[28] Stěžovatelův postup při určení běhu prekluzivní lhůty k vyměření daně, který popsal v kasační stížnosti, není správný, neboť se odvíjí od okamžiku doručení výzvy k podání daňového přiznání ze dne 17. 4. 2009, kterou však krajský i Nejvyšší správní soud shledal nezákonnou.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[30] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný žalobce vznik nákladů řízení o kasační stížnosti netvrdil a ani ze spisu Nejvyššího správního soudu neplyne, že by mu nějaké náklady vznikly, proto mu nemohlo být právo na náhradu nákladů řízení přiznáno.

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

V Brně 28. listopadu 2018

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu