

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Václava Novotného, JUDr. Petra Příhody, JUDr. Marie Součkové, JUDr. Milady Tomkové a JUDr. Marie Turkové v právní věci žalobce **L. V. B., a. s.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2005, č. j. 10 Ca 177/2004 - 36, o návrhu druhého senátu na posouzení vlivu platebního výměru na běh lhůty pro vyměření daně,

t a k t o :

- I. Platebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.
- II. Věc **s e v r a c í** 2. senátu Nejvyššího správního soudu k dalšímu projednání a rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce jako stěžovatel napadá označený rozsudek krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 13. 7. 2004, č. j. 2639/120/2004. Žalovaný jím zamítl jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českém Krumlově ze dne 1. 12. 2003, č. j. 72569/03/082910/2656 dodatečně vyměřujícím daň z příjmů za zdaňovací období r. 1997 ve výši 4 101 690 Kč.

Kasační stížností jsou namítány důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a, b, d) s. ř. s. - tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady správního řízení, pro které měl soud napadená rozhodnutí zrušit, a nedostatek odůvodnění rozhodnutí. Věcně stěžovatel vznesl 18 námitek, z nichž stěžejními jsou námitky běhu lhůty pro vyměření daně a přípustnosti opakované daňové kontroly. V první řadě stěžovatel namítá, že dodatečný platební výměr ze dne 1. 12. 2003 byl vydán po uplynutí lhůty k vyměření daně, neboť předchozí dodatečný platební výměr ze dne 5. 1. 1999 nelze považovat za úkon přerušující běh lhůty k vyměření daně.

Rozhodující 2. senát při předběžné poradě zjistil, že v rozhodné otázce, na níž závisí, zda je vůbec třeba zkoumat námitky další se hodlá odchýlit od názoru dosud Nejvyšším správním soudem zastávaného. Jde o otázku vlivu vydání dodatečného platebního výměru na běh lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

(dále jen „daňový řád“). Konkrétně se jedná o názor 3. senátu vyslovený v rozsudku ze dne 8. 2. 2005, č. j. 2 Afs 16/2004 - 79, a o názor 5. senátu vyslovený v rozsudku ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 - 87, že platební výměr je úkonem směřujícím k vyměření daně a tudíž přerušujícím běh lhůty k vyměření či doměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že 2. senát nebyl oprávněn sám se od stávajícího právního názoru odchýlit, předložil věc podle § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu.

II.

Pro posouzení této otázky jsou ze spisu rozhodná následující zjištění:

Jedná se o daňovou povinnost za zdaňovací období roku 1997. Stěžovatel předložil dne 29. 6. 1998 finančnímu úřadu daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1997, v němž vykázal nulovou daňovou povinnost. Kontrola (první) byla provedena v r. 1998, dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 1. 1999, č. j. 1197/99/082920/2551 byla na dani doměřena 0 Kč; doručen daňovému subjektu byl dne 8. 1. 1999. Podle úředního záznamu ze dne 26. 11. 2001 byla zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za rok 1997, 1998, 1999, 2000, a pak je ve spise založen až protokol ze dne 12. 11. 2002 konstatující předložení smluv o tichém společenství a dalších písemností. Dodatečný platební výměr (druhý) byl finančním úřadem vydán dne 1. 12. 2003.

Pokud by dodatečný platební výměr ze dne 5. 1. 1999 byl úkonem přerušujícím lhůtu k vyměření daně, začala by nová lhůta běžet od konce r. 1999 a skončila by 31. 12. 2002. Dalším úkonem přerušujícím běh této nové lhůty by pak byla opakovaná daňová kontrola, kterou je třeba, v souladu s posouzením krajského soudu, považovat za zahájenou až v r. 2002, a to z důvodů neprůkaznosti záznamu o jejím zahájení v r. 2001 spojenou s prokazatelným a nedůvodným nepokračováním v kontrole. (K formálnímu zahájení daňové kontroly a k významu daňové kontroly z hlediska přerušování lhůty viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 - 87 a ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, www.nssoud.cz). Stranou řešení, k němuž je rozšířený senát povolán, je třeba ponechat otázku, zda opakovaná kontrola byla úkonem zákonným, neboť jistě jen takový úkon by byl způsobilým lhůtu opětovně přerušit - tuto otázku totiž lze nastolit až po vyřešení otázky základní, tj. zda platební výměr lze vůbec považovat za úkon směřující k vyměření daně.

Krajský soud jej za takový považoval, což zdůvodnil tím, že jde o úkon procesní povahy, který byl učiněn před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty, směřoval k vyměření daně a daňový subjekt byl o něm zpraven. Platební výměr je podle něho procesním opatřením, jehož účelem je vyměření daně poplatníkovi orgánem, který je k jeho vydání oprávněn, a jímž je zakládána povinnost daňového subjektu daň státu zaplatit.

Rovněž citované rozsudky Nejvyššího správního soudu platební výměr za takový úkon považují. Tak v rozsudku 3. senátu ze dne 8. 2. 2005, č. j. 2 Afs 16/2004 - 79 je konstatováno, že vydání dodatečného platebního výměru mělo za následek přerušování běhu prekluzivní lhůty a zahájení běhu nové lhůty. Tento rozsudek byl napaden kasační stížností, která byla Ústavním soudem odmítnuta usnesením ze dne 18. 8. 2005, sp. zn. I. ÚS 243/05, právní názor k předmětnému problému v něm Ústavní soud výslovně nezaujal. V rozsudku 5. senátu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 - 87 je uvedeno, že úkon, jímž správce daně vyměřil stanovenou daň ve smyslu § 46 odst. 5 daňového řádu (tj. vyměření daně uplynutím lhůty při správnosti daňového přiznání), je úkonem přerušujícím běh tříleté „promlčecí“ lhůty.

III.

Při posouzení předložené sporné právní otázky vycházel rozšířený senát z úvahy o významu daní, které jsou platební povinností stanovenou zákonem zejména k získání příjmů pro úhradu veřejných potřeb. Tento význam však nelze chápat izolovaně, nelze jej oddělit a už vůbec ne nadřadit základním principům právního státu. Ty jsou vyjádřeny jednak v Ústavě, jednak v Listině základních práv a svobod.

Tak čl. 1 odst. 1 Ústavy deklaruje podstatu státu založenou mj. na účtě k právům člověka a občana a čl. 2 odst. 4 zaručuje občanovi ochranu před donucením k tomu, co zákon neukládá. Obdobně i čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod stanoví, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod obecně poskytuje ochranu majetku, v odst. 5 pak výslovně stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Daně jsou tedy v zásadě přípustným zásahem do vlastnického práva, ovšem při respektování principů právního státu. Stát tak může svou finanční politiku realizovat jen v zákonných mezích, vždy respektujících jistoty daňového poplatníka. Tyto jistoty znamenají nejen vymezení druhu a výše daní, ale i podmínek, za jakých lze daň požadovat a vymáhat. Jen tak totiž lze zajistit, aby daňový systém byl současně efektivním i spravedlivým. Výrazem toho jsou oprávnění svěřená správci daně v mezích respektujících práva daňového subjektu. Jestliže se tedy správou daně rozumí právo činit potřebná opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, nejde o právo neomezené. Daňové řízení je proto ovládáno určitými základními zásadami, mezi které patří i zásada zákonnosti, tj. povinnost správce daně jednat v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy tak, aby byly chráněny nejen zájmy státu, ale i zachována práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení (§ 2 odst. 1 daňového řádu).

Daňové řízení vychází z povinnosti daňového subjektu daň přiznat a doložit svá daňově rozhodná tvrzení. V případě, že tak řádně učiní, považuje se daň za vyměřenou posledním dnem lhůty k podání daňového přiznání nebo hlášení, nebo dnem doručení opožděného daňového přiznání nebo hlášení, s výjimkou případů, kdy daňový subjekt o sdělení výslovně požádá. Pokud však daňový subjekt svým povinnostem řádně nedostojí, daň nepřizná vůbec nebo nedoloží svá tvrzení, pak správce daně daň vyměří či doměří (§ 46 daňového řádu). Úkonem správce daně, kterým vyrozumí daňový subjekt o stanoveném základu daně a vyměřené dani, je zejména platební výměr (§ 46 odst. 4, 6 daňového řádu); v případě, že již daň byla vyměřena nesprávně, je tímto úkonem dodatečný platební výměr (§ 46 odst. 7 daňového řádu). Jak platební výměr, tak dodatečný platební výměr jsou rozhodnutími ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, neboť ukládají povinnosti (event. přiznávají práva) a jsou tak realizací zásady o ukládání povinností způsobem zákonem stanoveným.

Ukládání povinností na základě zákona, v daném případě vyměření či doměření daně, ovšem rovněž znamená časové omezení, v němž lze splnění povinnosti požadovat. Povinnost podrobit se daňové povinnosti není časově bezbřehá, je vázána lhůtami jak ve vztahu k možnosti vyměření či doměření daně, tak ve vztahu k jejímu vymáhání. Za rozhodující z hlediska jistoty daňového poplatníka daňový řád považuje omezení možnosti daň vyměřit či doměřit, neboť zde omezuje správce daně lhůtou prekluzivního charakteru, tedy lhůtou, k níž je povinen správce daně přihlížet z úřední povinnosti (§ 47 odst. 1). Oproti tomu lhůtu

k vybrání či vymáhání daně daňový řád výslovně označil i konstruoval jako lhůtu promlčecí, tj. lhůtu k níž správce daně přihlíží jen k námitce daňového dlužníka (§ 70 odst. 1, 3). Toto rozdílné pojetí lhůt je logické, neboť větší ochranu lze vyžadovat tam, kde dochází k zásahu do majetkového práva vymezením výše daňové povinnosti; stalo-li se tak ve lhůtě a je řádně rozhodnuto o daňové povinnosti, a nesplnil-li ji daňový dlužník sám, je na jeho vůli, zda se podrobí opožděnému vymáhání či nikoliv.

IV.

Na základě těchto obecných východisek posoudil rozšířený senát předloženou věc takto:

Daňový řád v rozhodném znění stanoví v § 47 odst. 1, že 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.

V daném případě byla dána povinnost k podání daňového přiznání, toto podáno bylo, a lhůta pro vyměření daně zde vlastní jinou úpravu nemá.

Lhůta, kterou daňový řád pro vyměření či doměření daně stanovil, je lhůtou prekluzivní, jejím marným uplynutím právo státu na daň zaniká. Jen zákon, a to výslovně, může z tohoto pravidla stanovit výjimku. V daném případě je taková výjimka upravena v § 47 odst. 2 daňového řádu, podle něhož, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k 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. Jen za těchto podmínek může být lhůta založená v odst. 1 cit. ustanovení přerušena, tedy dosud uplynulá doba se stává právně bezvýznamnou a lhůta začne běžet znovu od počátku. Zákon současně předpokládá, že k tomu může dojít i opakovaně – stanoví však nepřekročitelnou hranici desetiletou.

Běží-li základní tříletá lhůty pro vyměření daně, může k jejímu přerušení dojít jen za podmínky, že byl učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení a že o něm byl daňový subjekt zpraven. Co se konkrétně rozumí úkonem zasahujícím do běhu lhůty, zákon neuvádí. Je tedy otázkou výkladu, které úkony mohou způsobit přerušování běhu lhůty, přičemž je třeba mít na zřeteli, že jde o lhůtu prekluzivní, vytvářející jistotu daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Její běh lze proto „prodlužovat“ je výjimečně a z důvodů závažných.

Nejvyšší správní soud se ve svých rozsudcích zabýval úkony směřujícími k vyměření daně několikrát, (např. takovými úkony uznal provedení daňové kontroly - č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, povolení přezkoumání podle § 55b daňového řádu - č. j. 6 A 76/2001 - 96, naopak neuznal za takový úkon výčet dlužného penále - č. j. 2 As 81/2003 - 47, ani úkon daňového subjektu - č. j. 8 Afs 7/2005 - 96). Pokud jde o odbornou literaturu, pak ta se buď danému problému vyhýbá (Boněk, Zákon o správě daní a poplatků, Komentář, Codex Bohemia 1997, Boněk, Běhounek, Benda, Holmes, Daňové pojmy, Sagit 2001, Kindl, Telecký, Válková, Zákon o správě daní

a poplatků, Komentář, C. H. Beck 2002), nebo bez širšího zdůvodnění a pouze na základě jazykového výkladu vylučuje platební výměr z úkonů lhůtu přerušujících (Kobík, Správa daní a poplatků s komentářem, Anag 2005).

Není pochyb o tom, že platební (dodatečný platební) výměr je úkonem správce daně, otázkou však je, zda naplňuje i podmínky úkonu přerušujícího běh lhůty, tj., zda je úkonem směřujícím k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení.

Při posouzení této otázky se v první řadě nabízí výklad jazykový, podle něhož za úkon směřující k vyměření či dodatečnému stanovení daně nelze považovat úkon, kterým již daň vyměřena či dodatečně stanovena je. Tedy obecně řečeno, má-li úkon k něčemu směřovat, pak musí následovat to, k čemu směřuje – tím k čemu směřuje úkon přerušující lhůtu je právě vyměření nebo doměření daně, které se provádí zpravidla právě platebním výměrem.

Tento výklad lze však výrazně podpořit, vycházíme-li i ze smyslu a účelu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu. Tím je nepochybně přerušování lhůty a založení běhu lhůty nové proto, aby správce daně mohl daň vyměřit či dodatečně stanovit – platebním výměrem již tak činí. Veškeré úkony směřující k vyměření daně jsou prováděny proto, aby daň byla vyměřena, jejich smyslem je zjištění všech skutečností rozhodných pro správné vyměření daně. Tyto úkony (výzva, kontrola atd.) také vytvářejí prostor pro součinnost daňového subjektu, zajišťují jeho vědomost o tom, že se řízení vede a umožňují mu aktivně ovlivňovat výsledek řízení. Lhůta je úkonem přerušena právě proto, že již tento úkon a úkony bezprostředně následující k vyměření či doměření daně směřují. Jde tedy o úkon, kterým je zahájena určitá konkrétní aktivní činnost správce daně.

Pokud by byl tento smysl a účel přiznán úkonu, jímž je platební či dodatečný platební výměr, muselo by se říci, že rozhodnutí o dani je úkonem, jehož smyslem je založení běhu lhůty pro její vyměření v jiné výši, pokud v budoucnu budou zjištěny okolnosti stávající vyměření zpochybňující. Není přitom jasné, že tomu tak skutečně bude, a nejsou prováděny žádné navazující úkony k tomu směřující. Fakticky tak je lhůta k vyměření daně znovu otvírána, aniž je k tomu důvod a aniž je naplněna činností směřující k tomuto výsledku. Platební výměr ovšem má být vyvrcholením předchozího daňového řízení, nikoliv jeho faktickým začátkem. Nezbytnost souvislosti mezi úkonem přerušujícím běh lhůty a cílem, k němuž úkon směřuje, již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 17. 6. 2004, č. j. 2 As 81/2003 - 48, zveřejněným pod č. 356/2004 Sb. NSS. Tento rozsudek se sice zabýval promlčecí lhůtou podle § 16 odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění; jeho závěry lze však užít i na daný případ.

Úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházející z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem ust. § 47 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem. Jestliže zákon takový postup umožnil, ale nestanovil sám, co se rozumí tímto úkonem, musí být vyloženo, čím lze lhůtu znovu otevřít.

Soudu nepřísluší hodnotit délku předmětné lhůty ani podmínek pro její přerušování z hlediska zájmu státu na efektivním výběru daní - to je věcí zákonodárce. Úkolem soudu je provést výklad těchto podmínek v souladu s čl. 4 Ústavy, tedy způsobem chránícím základní práva a svobody. Prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně je ochranou

daňového subjektu, stanoví dobu, po jejímž uplynutí je najisto postaveno, že daňová povinnost zůstane nezměněna. Pokud tedy zákon z jejích mezí připouští výjimku, může tak učinit jen z akceptovatelných důvodů - tedy, že zde je dána nějaká konkrétní pochybnost, která vyžaduje založení nového běhu lhůty; ta však není spojena s vydáním platebního výměru.

Názor, že lhůtu by bylo možno znovu otevřít bez konkrétního důvodu a jen pro eventuelní budoucí možné pochybnosti, by byl nepřipustně extenzivním pohledem na tento institut. Je-li daň jednou pravomocně vyměřena, pak takové vyměření je zásadně konečné, tedy nezměnitelné a závazné, neboli má tyto esenciální vlastnosti právní moci rozhodnutí. Právní moc totiž nastoluje jistotu v právních vztazích a průlom do ní je proto vždy třeba chápat jako zásah do právní jistoty a z tohoto důvodu musí jít toliko o mimořádné a odůvodněné případy. Z uvedeného rovněž vyplývá, že k výkladu těchto předpokladů, jakožto výjimek, je nutno přistupovat velmi restriktivně. Tak by tomu ovšem nebylo v případě, že by platební výměr sám o sobě byl úkonem, který by uzavřel běh původní lhůty a otevřel lhůtu novou. Názor, že platebním výměrem je zahájena nová lhůta pro jiné vyměření či doměření proto za dané právní úpravy nemůže obstát.

V.

Rozšířený senát v dané věci posoudil předloženou spornou právní otázku spočívající v právním názoru na výklad a použití procesního práva a v souladu s ustanovením § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodl usnesením jen o této otázce a věc vrací 2. senátu, který o ní rozhodne v souladu s vysloveným právním názorem.

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

V Brně dne 16. května 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu