



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **Univare, spol. s r. o.**, se sídlem v Praze 5, Zbraslavská 27, zastoupený Mgr. Karlem Kadlecem, advokátem v Praze, Opletalova 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Prahu 5**, se sídlem v Praze, Peroutkova 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2006, č. j. 11 Ca 131/2006 – 23,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2006, č. j. 11 Ca 131/2006 – 23, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), spočívajícím v nezákonně prováděné daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ze strany Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále jen „žalovaný“), zamítnuta.

Stěžovatel se neztotožňuje s právním posouzením městského soudu ohledně stanovení počátku běhu prekluzivní lhůty dle ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Má za to, že právní úprava prekluzivní lhůty v daňovém řádu nespĺňuje atributy právního státu, počátek běhu prekluzivní lhůty není stanoven způsobem předvídatelným, jednoznačným, nevzbuzujícím pochybnosti ani možnosti nejednoznačného výkladu. Úprava prekluzivní lhůty dle stěžovatele umožňuje alternativní výklady. Kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 byla u stěžovatele zahájena dne 29. 8. 2005. Stěžovatel, na rozdíl od závěrů soudu, v předchozím řízení tvrdil, že povinnost podat daňové přiznání vznikla ve zdaňovacím období roku 2001. Městský soud ve svém rozhodnutí zdůraznil rozdíl mezi povinností podat daňové přiznání a vznikem daňové povinnosti jako takové. Spornou otázkou dle stěžovatele zůstává, kdy vzniká povinnost podat daňové přiznání.

Ustanovení § 47 daňového řádu upravuje prekluzivní lhůtu obecně pro všechny daně (s výjimkou dále uvedenou). Výklad běhu prekluzivní lhůty má obecně důsledky a vztahuje se ke všem daním, u nichž je zánik práva vyměřit nebo doměřit daň nebo přiznat nárok na daňový odpočet upraven tímto ustanovením. Soud proto měl posuzovat právní otázku nejen ve vztahu k dani z příjmů právnických osob, ale ve vztahu ke všem daním, jichž se dotýká. Svůj názor na běh prekluzivní lhůty stěžovatel rozsáhlým způsobem odůvodnil a kasační stížností se domáhal zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 1. 11. 2006. Plně se ztotožnil s rozhodnutím městského soudu vyjádřeným ve výše uvedeném rozsudku ve věci a na rozdíl od stěžovatele se domnívá, že rozsudek spočívá na správném posouzení právní otázky výkladu ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu. Navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

O kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 6. 2007, č. j. 5 Aps 5/2006 - 68 tak, že ji zamítl. V citovaném rozsudku dospěl, mimo jiné, k těmto závěrům:

“V případě stěžovatele lhůta pro podání daňového přiznání daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 začala stěžovateli běžet dnem 1. 1. 2002 a skončila uplynutím šestiměsíční doby v téže roce. Zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob stěžovatele byl kalendářní rok. Třiletá prekluzivní lhůta za zdaňovací období roku 2001 počala běžet dnem 1. 1. 2003 a skončila dnem 31. 12. 2005. Daňová kontrola zahájená ze strany žalovaného dne 29. 8. 2005 proto nebyla prováděna nezákonně, když právo žalovaného na dodatečné doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 dosud v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty nezaniklo.“

Proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29.6.2007, č. j. 5 Aps 5/2006-68, podal ústavní stížnost stěžovatel, přičemž Ústavní soud nálezem ze dne 18.4.2011, sp. zn. IV. ÚS 2605/07, citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu zrušil. V tomto nálezu poukázal na svůj předchozí nálezný sp.zn. I. ÚS 1611/07 a dále na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12.1.2011, jímž rozšířený senát přijal výkladové usnesení k § 47 daňového řádu.

V nálezu ze dne 2. 12. 2008 sp. zn. I. ÚS 1611/07 (ve vztahu k fyzickým osobám) Ústavní soud popřel dosavadní model počítání lhůt označovaný také „1 + 3“, přičemž za správný považoval model, jenž by bylo možné označit „0 + 3“, podle kterého k daňové prekluzi dochází po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nikoliv od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků je tedy nutno interpretovat ve světle principu *in dubio pro libertate*, tzn. v případě pochybností se přiklonit k takovému výkladu, který nejméně zasahuje do ústavně garantovaných práv.

Nález Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, vyložil § 47 zákona o správě daní a poplatků způsobem dříve zaujatým ve vztahu k dani z příjmu fyzických osob také ve vztahu k dani z příjmu právnických osob.

V usnesení ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že je nutno vycházet z právních závěrů uvedených v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, a v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Uzavřel, že výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno.

V právní věci účastníků Nejvyšší správní soud vychází z toho, že dne 29. 8. 2005 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2001 až 2004. Proti požadavku správce daně o předložení dokladů k daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2001 podal stěžovatel dne 28. 2. 2006 námitku prekluze práva daň vyměřit a doměřit. Podané námitce žalovaný nevyhověl rozhodnutím ze dne 14. 3. 2006.

Stěžovatel se domáhal v předcházejícím řízení vydání rozhodnutí, kterým by městský soud žalovanému zakázal pokračovat v daňové kontrole. Jednalo se o žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s.

V přezkoumávané věci byla za zásah stěžovatelem označena daňová kontrola. Ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaného pod č. 735/2006 Sb. NSS, „*zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního. Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.*“

Stěžovatel nezákonnost zásahu spatřuje v provádění daňové kontroly na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2001 přestože uplynula prekluzivní lhůta dle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu.

Městský soud v napadeném rozsudku (ze dne 21. 9. 2006) dospěl v souladu s tehdejší výkladem § 47 daňového řádu k závěru, že nedošlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření, respektive doměření daně z příjmů právnických osob za rok 2001 u stěžovatele, a že daňová kontrola správcem daně zahájená dne 29. 8. 2005, jejímž předmětem bylo i zdaňovací období roku 2001, nebyla zahájena a prováděna po marném uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření, respektive doměření daně z příjmu právnických osob za rok 2001. Městský soud proto návrh stěžovatele, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2001 a aby přikázal žalovanému, aby u daně z příjmů právnických osob stěžovatele za zdaňovací období kalendářního roku 2001 obnovil stav před zahájením daňové kontroly, zamítl.

Vzhledem k vývoji judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu k výkladu § 47 daňového řádu, ke kterému došlo po rozhodnutí městského soudu v této věci, nemůže rozhodující senát Nejvyššího správního soudu v této věci souhlasit s právními závěry městského soudu vyslovenými v napadeném rozsudku. Navíc je rozhodující senát Nejvyššího správního soudu přímo vázán právním názorem vysloveným Ústavním soudem v nálezu ze dne 18. 4. 2011, sp. zn. IV. ÚS 2605/07, zrušujícím jeho předchozí rozsudek ze dne 29. 6. 2007, č. j. 5 Aps 5/2006 - 68 v této právní věci.

Podle § 82 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování.

Nejvyšší správní soud se povahou daňové kontroly ve vztahu k § 82 s. ř. s. zabýval v několika rozhodnutích, z nichž zásadní je usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne

31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaného pod č. 735/2006 Sb. NSS. Dle tohoto rozhodnutí může být nezákonným zásahem zahájení a provádění daňové kontroly, neboť zahájením a prováděním daňové kontroly správce daně přímo zasahuje do právní sféry daňového subjektu (porušení práva na sféru osobní svobody, práva na ochranu vlastnictví, nepřipustné omezení subjektivního veřejného práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost, zásah do práva na soukromí a případně též do dobré pověsti, v rozporu s právem na respektování obydlí). Ukončení daňové kontroly však nezákonným zásahem z povahy věci být nemůže, neboť tímto úkonem ani v jeho důsledku k uvedeným narušením nedochází.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Aps 3/2005: „*Posouzení splnění podmínek § 82 s. ř. s. a následné vyslovení závěru, zda jde či nejde o nezákonný zásah, je dle názoru Nejvyššího správního soudu rozhodováním o věci samé. Pokud soud zvažoval naplnění jednotlivých znaků, kterými je definován nezákonný zásah, přičemž dospěl k závěru, že tomu tak v dané věci není, nejedná se o nedostatek podmínek řízení dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., vybrž o nesplnění definičních znaků nezákonného zásahu dle § 82 s. ř. s. Žaloba je v důsledku nesplnění podmínek § 82 s. ř. s. podle § 87 odst. 3 téhož zákona nedůvodná, nikoli neprojednatelná.*“

K témuž závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 5 Aps 2/2007, v němž uvedl: „*Posouzení, zda v řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu jde nebo nejde o nezákonný zásah (§ 82 soudního řádu správního) je posuzováním věci samé a musí proto být vyjádřeno v meritorním rozhodnutí soudu.*“

Ve věci je tedy třeba zkoumat, zda stěžovatelem tvrzená nezákonnost zásahu v podobě provádění daňové kontroly na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2001, přestože uplynula prekluzivní lhůta dle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu, naplňuje definiční znaky nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., a v kladném případě zda takový zásah nebo jeho důsledky trvají anebo zda hrozí jeho opakování. Pokud by byly naplněny definiční znaky nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., respektive nebyly, tedy v případě důvodnosti, respektive nedůvodnosti žaloby, pak by bylo třeba o žalobě rozhodnout meritorně. Pokud by však bylo zjištěno, že po podání žaloby již zásah ani jeho důsledky netrvají a nehrozí opakování zásahu, pak by bylo třeba postupovat podle § 86 s. ř. s., podle něhož soud zastaví řízení, zjistí-li, že po podání žaloby již zásah ani jeho důsledky netrvají a nehrozí opakování zásahu.

Vzhledem k výše uvedenému Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než napadený rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), v němž je městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí rozhodne městský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. července 2011

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu