



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobkyně: MUDr. J. M.**, zastoupené JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Zítkova 677/9, Litoměřice, proti **žalovanému: Finanční úřad v Litoměřicích**, se sídlem Masarykova 2000/17, Litoměřice, v řízení o ochraně před nezákonným zásahem správního orgánu, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 11. 2006, č. j. 15 Ca 191/2006 - 31,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 11. 2006, č. j. 15 Ca 191/2006 - 31, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta stěžovatelčina žaloba na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). V žalobě se stěžovatelka domáhala vyslovení zákazu žalovanému pokračovat u ní v kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 2002 zahájené dne 7. 2. 2006 protokolem č. j. 18151/06/196930/7036.

Jako právní důvod kasační stížnosti stěžovatelka uvedla důvod obsažený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka spatřuje vady rozsudku v jeho nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatelka se domnívá, že vznik povinnosti podat daňové přiznání, uvedený v § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném

do 31. 12. 2009 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), je u daně z příjmů fyzických osob dán § 38g odst. 1, větou první, zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“), nikoliv § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Z toho důvodu povinnost podat daňové přiznání vzniká ve zdaňovacím období, za které se daňové přiznání podává, tedy v období, ve kterém byla dosažena stanovená výše zdanitelných příjmů, nikoliv ve zdaňovacím období, ve kterém se podává, tedy v období, ve kterém se povinnost plní. S ohledem na výše uvedené stěžovatelka namítá, že správní orgán u ní zahájil nezákonnou daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, neboť byla zahájena po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty uvedené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil přípisem ze dne 19. 12. 2006, v němž souhlasí s právním názorem krajského soudu, že daňovému subjektu vzniká povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za určité zdaňovací období až ve zdaňovacím období následujícím a nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky o nezákonnosti daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2002, neboť § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že 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. U daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 vznikla stěžovatelce povinnost podat daňové přiznání nejpozději ke dni 31. 3. 2003. Dne 7. 2. 2006 u ní byla zahájena daňová kontrola v souladu s § 16 zákona o správě daní a poplatků za účelem prověření základu daně na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, čímž došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty končící 31. 12. 2006, a tato začala běžet znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o úkonu zpraven. Žalovaný tak provádí u stěžovatelky zákonnou daňovou kontrolu a podaná kasační stížnost není důvodná. S ohledem na výše uvedené navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

V nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 25. 4. 2007, č. j. 9 Ans 1/2007 - 70 (všechna uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), tak, že kasační stížnost zamítl. V odůvodnění rozhodnutí vyšel z toho, že povinnost daňového subjektu podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob je procesní povinností, přičemž tato povinnost je stanovena v § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, nikoli v § 38g odst. 1 zákona o daních z příjmů. Okruh fyzických osob, které jsou povinny podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, je stanoven § 38g odst. 1 zákona o daních z příjmů. Uvedené ustanovení tak určuje, koho tíží povinnost podat daňové přiznání, kdežto okamžik vzniku této povinnosti je určen v § 40 odst. 3 a § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil s krajským soudem, že lhůta pro vyměření či doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2002 počala běžet 1. 1. 2004 a skončila uplynutím dne 31. 12. 2006. Daňová kontrola zahájená dne 7. 2. 2006 tak neproběhla nezákonně, když v době jejího zahájení neprekluovalo právo na vyměření či doměření daně za zdaňovací období, jehož se kontrola týkala.

Proti uvedenému rozsudku zdejšího soudu č. j. 9 Ans 1/2007 - 70 podala stěžovatelka ústavní stížnost, na jejímž základě byl nálezem Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2011, sp. zn. IV. ÚS 1792/07 (všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná

z <http://nalus.usoud.cz>), napadený rozsudek zdejšího soudu zrušen. V odůvodnění tohoto nálezu Ústavní soud uvedl, že se při posuzování věci přiklonil k závěrům vyjádřeným ve svých nálezech ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, a ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09. Ústavní soud také poukázal na skutečnost, že krátce po vydání nálezu pod sp. zn. I. ÚS 1611/07 zákonodárce novelizoval znění § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků právě ve světle tohoto nálezu, poukázal dále na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122, stanoviska Ministerstva financí č. j. 43/1 4314/2009 - 431 a č. j. 43/57429/2009 - 431 k výkladu § 47 zákona o správě daní a poplatků. Z uvedeného čtvrtý senát Ústavního soudu konstatoval, že na základě nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 se začala formovat nová správní a judikатурní praxe, od které se v zájmu zachování stability a právní jistoty právních vztahů nebude odchylovat.

Po zrušení původního rozhodnutí Nejvyšší správní soud v dalším řízení vyšel zejména ze závěrů nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 1792/07 a I. ÚS 1611/07, dále pak z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122, dle kterého „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“.

Kasační stížnost je důvodná.

Zdejší soud přisvědčil stěžovatelčině námitce, že daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 zahájená u stěžovatelky dne 7. 2. 2006 představovala nezákonný zásah, protože vyměřit či doměřit daň nebylo možné po dni 31. 12. 2005. Z judikatury Ústavního soudu plyne, že k prekluzi práva daň vyměřit či doměřit jsou soudy ve správním soudnictví povinny z úřední povinnosti (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07, ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07). Při posuzování prekluze práva daň vyměřit či doměřit vyšel Nejvyšší správní soud z výkladu § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněného v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, z něhož plyne, že k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň 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. Daňová povinnost u daně z příjmů fyzických osob za rok 2002 u stěžovatelky vznikla právě v roce 2002. Pro počátek běhu prekluzivní lhůty, v níž lze daň vyměřit či doměřit, je tak rozhodné datum 31. 12. 2002, po uplynutí tří let od tohoto data, tj. po 31. 12. 2005, nebylo možno daň vyměřit či doměřit. Daňová kontrola představuje úkon, který směřuje k vyměření či doměření daně, a proto musí být zahájena v rámci prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně za kontrolované zdaňovací období. Vzhledem k tomu, že v právě posuzované věci byla daňová kontrola zahájena dnem 7. 2. 2006, byla zahájena v době, kdy již nebylo možno daň vyměřit či doměřit. Taková daňová kontrola proto představovala nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s.

V kasační stížnosti stěžovatelka tvrdí, že povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2002 jí vznikla již v roce 2002. Jak bylo výše uvedeno, po vydání nálezu Ústavního soudu pod sp. zn. I. ÚS 1611/07 došlo ke změně výkladu § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků v tom smyslu, že prekluze práva vyměřit či doměřit daň se neodvívá od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, ale od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Posouzení otázky, kdy vznikla povinnost podat daňové přiznání, k čemuž směřuje argumentace stěžovatelky, je tak nyní již bez vlivu na aplikaci § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a potažmo i prekluzi práva daň vyměřit či doměřit. Nejvyšší správní soud se proto vzhledem k výše uvedenému nebude k této argumentaci stěžovatelky vyjadřovat.

Krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku ze dne 1. 11. 2006 nemohl nijak předpokládat, že na základě nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dojde ke změně do té doby ustálené judikatury k výkladu § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Dosavadní ustálená judikatura přitom spojovala počátek běhu lhůty právě s uplynutím zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Aps 5/2006 - 98, č. 1304/2007 Sb. NSS, ze dne 19. 9. 2007, č. j. 7 Afs 187/2006 - 85, nebo ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, č. 1542/2008 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud i přesto musí vyjít z výkladu § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků učiněného po vydání nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 a konstatovat, že krajský soud se dopustil nesprávného posouzení právní otázky ohledně výkladu tohoto zákonného ustanovení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a z tohoto důvodu napadený rozsudek zrušit.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné námítky jsou důvodné, a proto podle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je dle § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem vyjádřeným v tomto rozhodnutí o výkladu § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne dle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém řízení.

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

V Brně dne 9. června 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu