ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **K. F.,** zastoupený Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2003, č. j. FŘ-110/5459/01-0107 na daň z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 9. 2006, č. j. 29 Ca 107/2004 – 95,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 9. 2006, č. j. 29 Ca 107/2004 – 95, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Stěžovatel včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „správní orgán“) ze dne 1. 7. 2003, č. j. FŘ-110/5459/01-0107. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno I (dále jen „správce daně“), platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997, ze dne 15. 2. 2001, č. j. 25559/01/288513/8933. Předmětným platebním výměrem správce daně dodatečně stěžovateli stanovil podle ustanovení § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), základ daně ve výši 3 150 841,30 Kč a dodatečně vyměřil daň ve výši 1 351 915 Kč, a to na základě provedené daňové kontroly. Provedenou kontrolou bylo mimo jiné zjištěno, že dle kupní smlouvy ze dne 14.

2. 1996, uzavřené mezi stěžovatelem a společností Bednářské a včelařské družstvo, stěžovatel koupil pozemek p. č. 1149/21 o výměře 6 058 m^2 za cenu 2 miliony Kč, kterou zaúčtoval na účet č. 031-Pozemky. O tomto pozemku stěžovatel účtoval jako o hmotném investičním pozemku a nikoliv jako o pořízení zásob (zboží pořízeném za účelem jeho dalšího prodeje), jak následně tvrdil v odvolacím řízení. Na základě kupní smlouvy ze dne 23. 1. 1997 stěžovatel prodal po rozdělení část pozemku společnosti ASON, spol. s r. o., jako součást nemovitosti. Zbývající část pozemku po jeho rozdělení prodal stěžovatel jako součást nemovitosti v roce 1999 za cenu ve výši 110 000 Kč. Podle předložené Hlavní knihy za zdaňovací období roku 1997 zaúčtoval stěžovatel do daňových nákladů zůstatkovou cenu prodaného pozemku ve výši 1 800 000 Kč, o kterou ponížil výnosy (příjmy) za zdaňovací období roku 1997, a neupravil základ daně o rozdíl mezi pořizovací cenou (zaúčtovanou zůstatkovou cenou) a prodejní cenou pozemku, čímž porušil ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro uvedené zdaňovací období. Podle citovaného ustanovení je vstupní cena pozemku nákladem na zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů jen do výše příjmů z jeho prodeje, v posuzovaném případě tedy do částky 110 000 Kč. Na základě výše uvedených skutečností upravil správce daně základ daně o rozdíl mezi zaúčtovanou zůstatkovou cenou a prodejní cenou, neboť stěžovatel své tvrzení uváděné v odvolání, že se jednalo o zásoby, tedy o zboží pořízené za účelem dalšího prodeje, o kterých nebylo v důsledku účetní chyby účtováno, v průběhu daňové kontroly, ani při projednání výsledků kontroly, neuplatnil a žádným způsobem neprokázal.

Krajský soud žalobu podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), pro nedůvodnost zamítl. K námitce stěžovatele, týkající se nedostatku řádného doručení rozhodnutí správního orgánu uvedl, že samotná vada doručení není bez dalšího důvodem k odmítnutí žaloby pro předčasnost, neboť jde o odstranitelný nedostatek podmínky řízení, který byl v předmětu sporu odstraněn, a to doručením napadeného rozhodnutí zástupci stěžovatele dne 1. 6. 2004. Námitku týkající se daňové uznatelnosti nákladů na pořízení pozemků krajský soud rovněž odmítl s tím, že stěžovatel neprokázal svá tvrzení, že předmětné pozemky pořídil jako zboží za účelem jejich dalšího prodeje a jen chybou účetní o nich účtoval jako o hmotném investičním majetku a nikoliv jako o pořízených zásobách. Při nařízeném ústním jednání dne 19. 9. 2006 uplatnil stěžovatel u krajského soudu zcela novou námitku, a to prekluzi práva vyměřit daň. Uvedl, že rozhodnutí odvolacího orgánu bylo vydáno po uplynutí lhůty stanovené v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Na podporu svého tvrzení odkázal stěžovatel na judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to rozsudek ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS, a dále usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publikované pod č. 953/2006 Sb. NSS. Krajský soud k námitce uplatněné po uplynutí dvouměsíční lhůty k podání žaloby (§ 72 odst. 1. s. ř. s.) přihlédl z úřední povinnosti a uvedl, že k zániku práva dochází ex lege, přičemž právo, které zaniklo prekluzí, nelze přiznat. Svůj závěr o povinnosti soudu přihlédnout k prekluzi práva ex offo krajský soud opřel o judikaturu Ústavního soudu, konkrétně o nález ze dne 1. 9. 2000, sp. zn. IV. ÚS 218/99, publikovaný pod č. 125 Sb. n. u. ÚS, sv. 19, str. 171, a o nález ze dne 27. 1. 2004, sp. zn. I. ÚS 440/01, publikovaný pod č. 8 Sb. n. u. ÚS, sv. 32, str. 47. Po přezkoumání této námitky dospěl krajský soud k závěru, že v posuzovaném případě k prekluzi práva nedošlo, neboť v rámci prekluzivní lhůty stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí a k vyměření daně tedy došlo včas. V odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že v posuzovaném případě šlo o daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997. Ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků bylo možno za uvedené zdaňovací období vyměřit daňovou povinnost nejpozději do 31. 12. 2001. S ohledem na skutečnost, že správce daně I. stupně vyměřil daň 15. 2. 2001, byla prekluzivní lhůta pro vyměření daně zachována, neboť zahájení daňové kontroly dne 7. 8. 2000 prodloužilo prekluzivní lhůtu pro vyměření daně za zdaňovací období roku 1997 až do 31. 12. 2003.

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu a zkrácení svých práv spatřuje ve skutečnosti, že mezi vydáním napadeného rozhodnutí a jeho doručením zástupci daňového subjektu je velká časová prodleva, jejímž důsledkem jsou vážné pochybnosti o správnosti jedné z podstatných zákonných náležitostí napadeného rozhodnutí žalovaného správního orgánu, a to datu vydání rozhodnutí. Stěžovateli bylo rozhodnutí doručeno osobně dne 4. 2. 2004 prostřednictvím paní D. L. zplnomocněné stěžovatelem k převzetí jednoho vyhotovení tohoto rozhodnutí, zástupci stěžovatele Ing. R. L. však bylo napadené rozhodnutí doručeno až dne 1. 6. 2004. Jako datum vydání rozhodnutí je na obou verzích rozhodnutí uvedeno datum 1. 7. 2003, stěžovatel se však domnívá, že rozhodnutí, které bylo doručeno zástupci stěžovatele Ing. R. L., bylo ve skutečnosti vydáno později, tedy nikoliv dne 1. 7. 2003, jak je v něm uvedeno. S ohledem na výše uvedené pak v rozhodnutí absentuje jedna z podstatných zákonných náležitostí stanovených v § 32 zákona o správě daní a poplatků – datum vydání rozhodnutí a předmětné rozhodnutí je proto neplatné. Svoji domněnku stěžovatel opírá také o to, že dne 4. 2. 2004 zástupce stěžovatele Ing. R. L. nahlížel na Finančním ředitelství v Brně do spisu, ve kterém nebyla založena kopie podepsaného, avšak omylem jemu nedoručeného rozhodnutí ze dne 1. 7. 2003. V kasační stížnosti dovozuje, že teoreticky mohl být stejnopis tohoto rozhodnutí založen v neveřejné části spisu, což by pak ovšem znamenalo povinnost žalovaného vydat o omezení nahlížet do spisu rozhodnutí, to se však nestalo. Tyto své závěry dovozuje mimo jiné také z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2005, č. j. 7 Afs 5/2003 - 97, kde je uvedeno, že úkon, kterým správce daně umožňuje nebo neumožňuje nahlížení do spisu, je rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 32 zákona o správě daní a poplatků. Konečně poslední skutečností svědčící o tom, že napadené rozhodnutí nebylo vydáno dne 1. 7. 2003, je formální podoba rozhodnutí. Text na stránkách obou rozhodnutí, tedy rozhodnutí doručeného stěžovateli a rozhodnutí doručeného jeho zástupci se vzájemně neshoduje, což nesvědčí tomu, že obě rozhodnutí byla ve stejný okamžik vytištěna a pouze omylem nebylo jedno z rozhodnutí zasláno daňovému zástupci. Konkrétní rozdíly mezi oběma verzemi vyhotovených rozhodnutí stěžovatel neuvedl.

Stěžovatel námitku neplatnosti napadeného rozhodnutí z výše uvedených důvodů uplatnil až v kasační stížnosti, domnívá se však, že ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. neporušil, neboť v době sepsání žaloby, tj. dne 2. 4. 2004, neměl rozhodnutí ve verzi doručené až 1. 6. 2004 k dispozici. Stěžovatel podal z důvodu procesní opatrnosti dvě žaloby, přičemž za včas podanou žalobu považuje až v pořadí druhou žalobu, došlou krajskému soudu dne 3. 8. 2004 (podanou k poštovní přepravě dne 2. 8. 2004), a namítá, že se krajský soud řádně podanou žalobou nezabýval a naopak se nesprávně zabýval žalobou došlou krajskému soudu dne 7. 4. 2004, kterou stěžovatel považuje s ohledem na nesprávný způsob doručování ze strany správního orgánu za žalobu podanou předčasně a o níž krajský soud rozhodl rozhodnutím, které je předmětem kasačního přezkumu v této věci.

Usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 11. 8. 2006, č. j. 29 Ca 181/2004 – 50, byla v pořadí druhá žaloba pro překážku litispendence odmítnuta, s čímž stěžovatel nesouhlasil a proti odmítnutí brojil kasační stížností, vedenou u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 56/2007. Stěžovatel namítá, že odmítnutím v pořadí druhé žaloby z důvodu litispendence se krajský soud s žalobní námitkou týkající neplatnosti rozhodnutí žalovaného nevypořádal, neboť tato nemohla být ani při nejlepší vůli uplatněna již v původně podané žalobě a krajský soud svým postupem v podstatě stěžovateli znemožnil přezkum této námitky ve správním soudnictví.

Dalším důvodem, pro který stěžovatel se závěry krajského soudu nesouhlasí, je skutečnost, že prodleva při doručování rozhodnutí zástupci stěžovatele má vliv na prekluzi práva vyměřit daň. Stěžovatel v zásadě souhlasí se závěry krajského soudu, že v předmětu sporu

bylo nutno vyměřit daň za zdaňovací období roku 1997 nejpozději do 31. 12. 2003, avšak brojí proti závěru krajského soudu, že pro včasnost vyměření daně je rozhodující její nepravomocné vyměření. Stěžovatel opírá své závěry o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS. V tomto rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjádřil k výkladu § 47 zákona o správě daní a poplatků tak, že daň je nutno ve lhůtě 3 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, vyměřit či doměřit pravomocně. Nestačí tedy, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně. S ohledem na skutečnost, že napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně bylo doručeno až 1. 6. 2004 a tímto dnem také nabylo právní moci, byla daňová povinnost za zdaňovací období roku 1997 stěžovateli vyměřena po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty.

Stěžovatel v kasační stížnosti také upozornil na skutečnost, že odlišný právní názor v této věci zaujal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 8. 2006, č. j. 2 Afs 220/2004 - 93, ve kterém dospěl k závěru, že tříletá lhůta stanovená citovaným ustanovením zákona o správě daní a poplatků je zachována, pokud je v této lhůtě daň vyměřena nebo doměřena vydáním (dodatečného) platebního výměru, a ten je daňovému subjektu před uplynutím lhůty řádně doručen, a to bez ohledu na to, že odvolací řízení případně probíhá až po uplynutí této lhůty. Rozhodnutí o odvolání, kterým je odvolání daňového subjektu zamítnuto nebo prvostupňové rozhodnutí zrušeno, není rozhodnutím, kterým by došlo k vyměření či doměření daně. V rozporné judikatuře Nejvyššího správního soudu stěžovatel spatřuje jurisdikční libovůli, odporující základnímu principu materiálního právního státu, kterým je předvídatelnost rozhodování státních orgánů, včetně orgánů moci soudní, a s ním souvisejícímu principu právní jistoty a v konečném důsledku i s dopady na princip rovnosti účastníků soudního řízení.

Z výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Správní orgán v písemném vyjádření uvedl, že námitky uplatněné stěžovatelem ve věci neplatnosti napadeného rozhodnutí jsou ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné, neboť stěžovatel je neuplatnil v podané žalobě ani při ústním jednání před soudem, a proto musí nést následky spočívající v jejich právní neúčinnosti. I přes výše uvedené k namítané prodlevě v doručení rozhodnutí správní orgán uvádí, že zákon o správě daní a poplatků nestanoví lhůtu, ve které musí být rozhodnutí správce daně jeho adresátovi po datu jeho vyhotovení a podpisu pověřeným pracovníkem správce daně doručeno, popř. vypraveno. Nezanikne-li v této době např. právo správce daně vyměřit daň, nespojuje zákon s takovou prodlevou obecně žádné právní následky. V daném případě nenastaly žádné skutečnosti, které by mohly způsobit neplatnost, nicotnost či nezákonnost napadeného rozhodnutí. Rozhodnutí řádně nabylo právní moci, bylo soudem pravomocně přezkoumáno a bylo pouze s větší, právně bezvýznamnou časovou prodlevou doručováno jeho adresátu po jeho samotném vydání. Námitky týkající se nahlížení do spisu považuje správní orgán za ryze účelové, stojící pouze na tvrzení stěžovatele. Správní orgán navrhuje kasační stížnost jako nepřípustný návrh odmítnout, neboť se opírá pouze o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel

přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Z předloženého spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti. Krajskému soudu byla dne 7. 4. 2004 doručena žaloba, kterou se stěžovatel domáhal přezkoumání rozhodnutí správního orgánu ze dne 1. 7. 2003, č. j. FŘ-110/5459/01-0107, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 15. 2. 2001, č. j. 25559/01/288513/8933, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997. Stěžovatel v žalobě uvedl, že žalobu podává z důvodu procesní opatrnosti s tím, že rozhodnutí správního orgánu bylo dne 4. 2. 2004 doručeno prostřednictvím paní D. L. stěžovateli, která se vykázala plnou mocí k převzetí předmětného rozhodnutí, avšak nebylo dosud doručeno Ing. R. L., který stěžovatele v daňovém řízení zastupoval na základě generální plné moci. Ze spisu bylo následně zjištěno, že správní orgán doručil zástupci stěžovatele napadené rozhodnutí dne 1. 6. 2004 a stěžovatel dne 2. 8. 2004 podal prostřednictvím poštovní přepravy ke krajskému soudu žalobu proti stejnému správnímu orgánu, jakož i stejnému rozhodnutí. Tato druhá v pořadí podaná žaloba byla následně usnesením krajského soudu ze dne 11. 8. 2006, č. j. 29 Ca 181/2004 – 50, pro překážku litispendence odmítnuta.

V kasační stížnosti podané proti výše citovanému usnesení se stěžovatel domáhal věcného projednání v pořadí druhé žaloby s tím, že původní žalobu, tj. došlou krajskému soudu dne 7. 4. 2004, považuje za žalobu předčasně podanou. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 56/2007 - 71, byla kasační stížnost zamítnuta. Nejvyšší správní soud v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že podání žaloby, zejména pokud se týká lhůty dle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s., je vázané na oznámení napadeného správního rozhodnutí. Nedostatek řádného doručení tohoto rozhodnutí příslušnému účastníkovi řízení (žalobci), spočívající v tom, že rozhodnutí bylo v rozporu s ustanovením § 17 zákona o správě daní a poplatků doručeno přímo jemu a nikoli jeho zástupci, by nepochybně bránilo rozhodnutí o žalobě (přezkoumání vlastního napadeného správního rozhodnutí). Jestliže žaloba přes tuto vadu doručení správního rozhodnutí byla přesto podána, jedná se o nedostatek podmínky řízení, který je však nedostatkem odstranitelným (srovnej usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 2 As 27/2004 - 78, publikované pod č. 450/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Samotná tato skutečnost (vada doručení) není bez dalšího důvodem k odmítnutí žaloby pro předčasnost [46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Pokud soud, u kterého byla podána taková žaloba, zjistí, obvykle z vyžádaného správního spisu žalovaného, že rozhodnutí nebylo zástupci žalobce doručeno, uloží usnesením žalovanému doplnit spis (řízení) o doklad o doručení rozhodnutí tomuto zástupci účastníka řízení. V daném případě je nesporné, že napadené rozhodnutí bylo zástupci stěžovatele dodatečně doručeno dne 1. 6. 2004 (originál dodejky). Protože teprve doručením napadeného rozhodnutí zástupci stěžovatele bylo napadené správní rozhodnutí řádně oznámeno, plyne až od tohoto okamžiku lhůta k případnému rozšíření žaloby na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo k rozšíření o další žalobní body (§ 71 odst. 2, věta třetí, s. ř. s.). Za této procesní situace byl pak krajský soud povinen se při vlastním projednání žaloby, tedy žaloby vedené pod sp. zn. 29 Ca 107/2004, vypořádat se všemi žalobními námitkami (tedy jak uplatněnými v původní žalobě, tak námitkami rozšiřujícími původně podanou žalobu).

Z výše uvedeného lze dovodit, že bylo-li napadené rozhodnutí doručeno stěžovateli dne 1. 6. 2004, čímž došlo k odstranění vady podmínek řízení, končí lhůta pro rozšíření žalobních bodů 1. 8. 2004. S ohledem na skutečnost, že 1. 8. 2004 připadlo na neděli, bylo ve smyslu ustanovení § 40 odst. 3 s. ř. s. posledním dnem lhůty pro rozšíření žalobních bodů pondělí 2. 8. 2004. Námitky uplatněné v žalobě, podané k poštovní přepravě dne 2. 8. 2004, proto byly podány

včas a krajský soud byl povinen tyto námitky v žalobním řízení vedeném pod sp. zn. 29 Ca 107/2004 přezkoumat. S žalobními námitkami uplatněnými až po doručení napadeného rozhodnutí zástupci stěžovatele se však krajský soud žádným způsobem nevypořádal a v této části je jeho rozhodnutí proto nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nepřezkoumatelnost odůvodnění napadeného rozhodnutí v části týkající se posouzení dodatečně uplatněných námitek, nebrání přezkumu další části rozhodnutí, která již nepřezkoumatelností postižena není. Netvoří-li nepřezkoumatelná část rozhodnutí podklad pro posouzení dalších žalobních námitek, nýbrž odůvodnění napadeného rozhodnutí krajského soudu je tvořeno částmi, ve kterých se krajský soud vypořádává s několika na sobě nezávislými žalobními body, není důvod, proč by Nejvyšší správní soud neposoudil námitky stěžovatele proti přezkoumatelným, argumentačně samostatným částem rozhodnutí (shodně viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, zveřejněno na www.nssoud.cz).

Pokud jde o námitkou prekluze práva, kterou stěžovatel uplatnil až při jednání před krajským soudem dne 19. 9. 2006, tedy až po uplynutí dvouměsíční lhůty běžící od doručení napadeného rozhodnutí zástupci stěžovatele, a k níž krajský soud přihlédl z úřední povinnosti, dospěl při předběžné poradě v dané věci devátý senát Nejvyššího správního soudu, jemuž byla věc v souladu s rozvrhem práce přidělena, k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již zdejším soudem vysloveným v rozsudku ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 108/2006 - 104 (www.nssoud.cz). První senát Nejvyššího správního soudu v uvedeném rozsudku zaujal názor, dle kterého je soud k prekluzi práva vyměřit daň povinen přihlížet *ex offo*. S ohledem na skutečnost, že devátý senát při rozhodování o kasační stížnosti v této věci musel řešit také otázku, zda pro splnění prekluzivní lhůty postačí, je-li v rámci jejího běhu vydáno toliko nepravomocné rozhodnutí, tedy rozhodnutí správce daně I. stupně, přičemž dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu řešila tuto právní otázku rozdílně (rozsudek ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 – 61, a rozsudek ze dne 15. 8. 2006, č. j. 2 Afs 220/2004 – 93, oba zveřejněny na www.nssoud.cz) předložil devátý senát proto podle § 17 odst. 1 s. ř. s. věc rozšířenému senátu.

V předkládací zprávě devátý senát mimo jiné uvedl, že ústavní nálezy, o které svůj závěr v posuzované věci opřel Krajský soud v Brně nelze na danou otázkou aplikovat, neboť se netýkají správního soudnictví, ale prekluze práva na uplatnění náhrady škody a restitučních nároků. Na danou otázku lze naopak aplikovat usnesení Ústavního soudu ze dne 30. 11. 2005, sp. zn. I. ÚS 355/05, kterým byla odmítnuta ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 – 64, kde Ústavní soud uvádí: „... *Jak Nejvyšší správní soud, tak ani městský soud se s námitkou prekluze pravomoci daň vyměřit nemohl zabývat, neboť stěžovatelka tuto námitku v řízení před městským soudem vůbec neuplatnila. Ústavní soud neshledává nic protiústavního na interpretaci § 71 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního (dále jen „SŘS"), provedené Nejvyšším správním soudem, podle níž žaloba, kromě obecných náležitostí, musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Stěžovatelka v žalobě proti rozhodnutí o platebním výměru neuplatnila námitku prekluze práva daň vyměřit, pouze namítala prekluzi práva na vybrání a zaplacení daně. Toto zástupce stěžovatelky výslovně potvrdil k dotazu soudu, jak vyplývá z obsahu protokolu o jednání ze dne 26. 6. 2003 u Městského soudu v Praze. Podle § 104 odst. 4 SŘS, kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Podle Nejvyššího správního soudu, pokud stěžovatelka v řízení před městským soudem nenamítla prekluzi práva daň vyměřit, nemohl se soud otázkou této prekluze zabývat, a to ani z úřední povinnosti*".

Usnesením ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že daň je podle § 47 zákona o správě daní a poplatků nutno vyměřit či doměřit pravomocně ve lhůtě 3 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. K zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu citovaného ustanovení téhož zákona soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení, neboť vyměření daně po uplynutí zákonem stanovené lhůty je nezákonným rozhodnutím.

Pro rozhodnutí rozšířeného senátu bylo především podstatné posouzení, ve kterém stadiu daňového řízení je daň vyměřena nebo doměřena, tedy zda se tak stane vydáním rozhodnutí, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru správcem daně (správním orgánem I. stupně), respektive až oznámením tohoto rozhodnutí příjemci, nebo až poté, kdy je daňové řízení pravomocně skončeno, což znamená v případě podání odvolání až po oznámení rozhodnutí odvolacího orgánu příjemci. Zákon o správě daní a poplatků ve výše citovaném § 47 odst. 1 výslovně nestanoví, zda je třeba, aby rozhodnutí o vyměření či doměření daně nabylo v tříleté lhůtě právní moci. Právní moc správního rozhodnutí je přitom vlastnost rozhodnutí, která činí jeho výrok o právu nebo povinnosti závazným, to znamená nenapadnutelným řádnými opravnými prostředky ze strany účastníků řízení. Z procesního hlediska je teprve v tomto okamžiku ukončen postup daňového orgánu při vyměření či doměření daně. Na tuto skutečnost nemá vliv ani předběžná vykonatelnost daňových rozhodnutí správce daně, neboť odvolání proti jeho rozhodnutí nemá odkladný účinek, nestanoví-li zákon o správě daní a poplatků nebo zvláštní zákon jinak (§ 48 odst. 12). Pravomocné rozhodnutí je pak napadnutelné pouze cestou mimořádných opravných prostředků nebo rozhodnutím soudu ve správním soudnictví k podané žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. U pravomocného rozhodnutí lze již nepochybně vycházet z toho, že daň byla vyměřena nebo doměřena. Daňové řízení je v případě podání odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí dvojinstanční, přičemž rozhodnutí daňových orgánů (správce daně a případně odvolacího orgánu) tvoří jeden celek. Právní moc rozhodnutí jako celku je jeho významnou vlastností, s níž zákon o správě daní a poplatků spojuje důležité právní účinky rozhodnutí jako je kupříkladu závaznost, nezměnitelnost apod. Jestliže ovšem bylo vydáno a oznámeno daňovému subjektu rozhodnutí správce daně, proti němuž je odvolání přípustné a daňový subjekt se odvolání proti němu nevzdal, nelze toto rozhodnutí posuzovat tak, že jím byla daň vyměřena nebo doměřena, protože až do vyřízení odvolání se odkládá právní moc napadeného rozhodnutí. V odvolacím řízení lze pak výsledky daňového řízení doplňovat či odstraňovat vady řízení. Daňový subjekt může do doby, než je o odvolání rozhodnuto, údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat, takže rozhodnutí odvolacího orgánu může mít jiný výsledek než rozhodnutí správce daně, a to i v neprospěch daňového subjektu (odvolatele).

Účelem zavedení prekluzivní lhůty pro vyměření (respektive doměření) daně bylo stimulovat správce daně ke včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejím uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které zejména, pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými obtížemi. V této souvislosti připomněl rozšířený senát i své předchozí usnesení ze dne 3. 8. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94 (č. 953/2006 Sb. NSS), dle něhož: *„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).“*

Pro rozhodnutí předložené sporné právní otázky je pak podstatné i to, jakou povahu má lhůta stanovená v § 47 zákona o správě daní a poplatků, který je normou veřejného práva a obsahuje ustanovení procesní i hmotná. Občanský zákoník, jakožto právní předpis dopadající především na právní vztahy práva soukromého, například ve svém § 583 stanoví, že k zániku práva (proto, že nebylo ve stanovené době uplatněno) dochází jen v případech v zákoně stanovených. K zániku soud přihlédne, i když to dlužník nenamítne. Podle § 436 citovaného zákona pak například právo na náhradu škody musí být uplatněno u provozovatele bez zbytečného odkladu. Právo zanikne, nebylo-li uplatněno nejpozději patnáctého dne po dni, kdy se poškozený o škodě dozvěděl. Zánik práva nastává v důsledku dvou právních skutečností – uplynutí času a neuplatnění práva. To, co má oprávněný subjekt před uplynutím prekluzivní lhůty učinit, se musí stát nejpozději v poslední den lhůty. Jde tedy o lhůtu hmotněprávní, a proto tak například žaloba musí být k soudu již doručena; prekluzivní lhůty se navíc (na rozdíl od lhůt promlčecích) zásadně ani nestaví, ani nepřerušují (srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 11. 1997, sp. zn. 2 Cdon 316/96; případně Holub, M. a kol. *Občanský zákoník. Komentář.* 2. svazek, Linde, Praha 2003). Ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků ovšem odpovídá charakteru tohoto zákona jako právního předpisu veřejnoprávního, který upravuje správu daní a poplatků, jíž se rozumí zejména právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, podle něhož postupují územní finanční orgány a další správní i jiné státní orgány České republiky. Podstatné zde tak není uplatnění práva, ale rozhodnutí o právu, respektive povinnosti (daň vyměřit nebo doměřit). Lhůta stanovená v § 47 zákona o správě daní a poplatků je svou povahou lhůtou hmotněprávní a jestliže je v tomto ustanovení uvedeno, že **„…** *nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období* **…“,** odpovídá hmotněprávní povaze této prekluzivní lhůty, aby před jejím uplynutím byla daň pravomocně vyměřena nebo doměřena.

K otázce předložené devátým senátem ve věci povinnosti soudu přihlížet k prekluzi práva vyměřit daň z úřední povinnosti rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl, že řízení ve správním soudnictví je založeno zejména na dispoziční zásadě, vyjádřené mimo jiné v § 75 odst. 2 s. ř. s., podle kterého soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Výjimku z dispoziční zásady pak upravuje s. ř. s. v § 76 odst. 2 pro případ zjištění, že rozhodnutí trpí takovými vadami, které vyvolávají jeho nicotnost. V tom případě soud vysloví rozsudkem nicotnost i bez návrhu. Úpravu nicotnosti obsahuje sice správní řád (zákon č. 500/2004 Sb.), ten však v souladu s § 99 zákona o správě daní a poplatků v daňovém řízení aplikovat nelze (s výjimkou postupu podle § 175 správního řádu při vyřizování stížnosti).

V předchozí době především judikatura soudů dovodila, že nicotnost rozhodnutí způsobují takové jeho vady, jako jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy vyvolávající nesrozumitelnost nebo nesmyslnost apod. Podrobně se pojmem nicotnosti zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již ve svém rozsudku ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96 (č. 793/2006 Sb. NSS), se závěrem, že nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního aktu; za dané situace tu není tedy nic, co by mohlo zakládat jakákoliv práva či povinnosti subjektů. Z hledisek pro hodnocení nicotnosti vyplývá, že se musí jednat o vadu naprosto zásadní a zřejmou. Rozhodnutí je nicotné jen ve výjimečných případech výše uvedených, přičemž následky nicotnosti rozhodnutí nelze svévolně spojovat s instituty jinými (nezákonnost, neplatnost). Ve věcech daní pak může být jen obtížně zjistitelné, zda k prekluzi skutečně došlo, a to nejen s přihlédnutím k § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož úkonem správce daně učiněným před uplynutím lhůty směřujícím k vyměření nebo doměření daně, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž

byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven, ale také vzhledem k § 41 s. ř. s., podle něhož po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona lhůty pro zánik práva ve věcech daní, poplatků apod. neběží. Běh lhůty může být přerušen různými úkony správce daně, např. zahájením daňové kontroly, ale i výzvou k prokázání tvrzených skutečností v odvolacím řízení.

Vyměření nebo doměření daně po uplynutí lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků je vadou rozhodnutí, nikoliv však vadou tak intenzivní a zřejmou, aby způsobila faktickou neexistenci tohoto rozhodnutí; nelze proto hovořit o rozhodnutí nicotném. Jedná se o rozhodnutí nezákonné a v důsledku toho soud k zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu citovaného ustanovení zákona o správě daní a poplatků přihlédne jen k námitce účastníka řízení.

V daňovém řízení jednají správci daně v souladu se zákony a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a také na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, přičemž v tomto ohledu nejsou vázáni jen návrhy daňových subjektů. I v odvolacím řízení může odvolací orgán při rozhodování přihlédnout ke skutečnostem odvolatelem neuplatněným, vyšly-li při přezkoumávání najevo. Je tedy zřejmé, že v daňovém řízení správce daně i odvolací orgán jednají především z úřední povinnosti. Naproti tomu nezákonnost rozhodnutí soud zkoumá jen k námitce (v mezích žalobních bodů). Námitku (žalobní bod) spočívající v tvrzení, že daň byla vyměřena nebo doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 47 zákona o správě daní a poplatků, je proto třeba uplatnit ve stanovené dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že řízení před správními soudy není řízením nalézacím, ale řízením přezkumným. V rámci tohoto řízení tak nelze přezkoumávat celý správní akt z úřední povinnosti a je třeba ctít dispoziční zásadu, ze které s. ř. s. připouští jen shora zmíněnou výjimku v případě nicotnosti rozhodnutí.

Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soud ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 – 161, bylo stěžovateli doručeno a nabylo právní moci dne 13. 2. 2008.

Ve světle výše uvedeného tedy Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud v předmětné věci pochybil nejen tím, že se nevypořádal s žalobními námitkami, uplatněnými po zhojení původní vady, spočívající v nesprávném doručení, ale také tím, že dospěl k závěru že pro vyměření daně v zákonné lhůtě dle § 47 zákona o správně daní a poplatků postačí, je-li vyměřena nepravomocně. Krajský soud dále pochybil tím, že přihlédl k prekluzi práva na vyměření daně z úřední povinnosti a zatížil tak řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] a ke které je Nejvyšší správní soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti (109 odst. 3 s. ř. s).

S ohledem na výše uvedené tedy Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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 19. března 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu