



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **L. M.**, zastoupený JUDr. Stanislavem Janákem, advokátem se sídlem Rožnovská 241, Frenštát pod Radhoštěm, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 7. 2005, č. j. 1199/110/2004, č. j. 1255/110/2004, č. j. 1256/110/2004, č. j. 1257/110/2004, č. j. 1258/110/2004, a ze dne 12. 5. 2006, č. j. 14529/130/2005, č. j. 14656/130/2005, č. j. 14657/130/2005, a č. j. 14658/130/2005, ve spojených věcech daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 3. 2007, č. j. 22 Ca 272/2005 – 66,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 3. 2007, č. j. 22 Ca 272/2005 – 66, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného pravomocného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne ze dne 7. 7. 2005, č. j. 1199/110/2004, č. j. 1255/110/2004, č. j. 1256/110/2004, č. j. 1257/110/2004, č. j. 1258/110/2004 a ze dne 12. 5. 2006, č. j. 14529/130/2005, č. j. 14656/130/2005, č. j. 14657/130/2005, a č. j. 14658/130/2005.

Citovanými rozhodnutími stěžovatele ze dne 7. 7. 2005 byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Frýdlantu nad Ostravicí (dále jen „správce daně“) ze dne

20. 6. 2003, č. j. 22424/03/363920/7014, č. j. 22431/03/363920/7014, č. j. 22435/03/363920/7014, č. j. 22437/03/363920/7014, č. j. 22438/03/363920/7014, dodatečným platebním výměřům na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 1996 ve výši 796 088 Kč, 1997 ve výši 283 360 Kč, 1998 ve výši 414 076 Kč, 1999 ve výši 425 060 Kč a 2000 ve výši 406 784 Kč. Citovanými rozhodnutími stěžovatele ze dne 12. 5. 2006 byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím správce daně ze dne 11. 7. 2005, č. j. 23944/05/363920/2482, č. j. 23943/05/363920/2482, č. j. 23942/05/363920/2482, č. j. 23941/05/363920/2482; těmito rozhodnutími byla žalobci dodatečně vyměřena daňová povinnost na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí 1998 ve výši 57 359 Kč, IV. čtvrtletí 1998 ve výši 78 543 Kč, IV. čtvrtletí 1999 ve výši 23 076 Kč a I. čtvrtletí 2000 ve výši 98 513 Kč, a to v souvislosti s podanými odvoláními žalobce proti dodatečným platebním výměřům správce daně ze dne 20. 6. 2003, č. j. 22441/03/363920/7014, č. j. 23864/03/363920/7014, č. j. 23872/03/363920/7014, č. j. 22694/03/363920/7014, na daň z přidané hodnoty za výše uvedená zdaňovací období, jimž sám správce daně částečně vyhověl poté, co mu byly stěžovatelem, jakožto odvolacím orgánem, předmětné věci vráceny zpět k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení (viz § 49 odst. 1 a § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro posuzovanou věc, dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Samostatné žaloby směřující proti jednotlivým rozhodnutím stěžovatele ze dne 7. 7. 2005, č. j. 1199/110/2004, č. j. 1255/110/2004, č. j. 1256/110/2004, č. j. 1257/110/2004, č. j. 1258/110/2004, a ze dne 12. 5. 2006, č. j. 14529/130/2005, č. j. 14656/130/2005, č. j. 14657/130/2005 a č. j. 14658/130/2005, krajský soud usnesením ze dne 1. 3. 2007, č. j. 22 Ca 272/2005 – 60, spojil ke společnému projednání a téhož dne napadeným rozsudkem shledal žaloby jako důvodné s tím, že v daném případě došlo k pravomocnému doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

Krajský soud po vyhodnocení dokumentace správního spisu dospěl k následujícímu závěru: „*Veškerá napadená rozhodnutí jsou vyústěním daňové kontroly, která byla u žalobce zahájena dne 16. 11. 2001. Tato trvala až do projednání zprávy o daňové kontrole s žalobcem dne 29. 4. 2003 a 20. 6. 2003, následuje vydání dodatečných platebních výměřů na daň z příjmů dne 20. 6. 2003, odvolání žalobce, rozhodnutí o odvoláních napadenými rozhodnutími ze dne 7. 7. 2005 doručenými žalobci 11. 7. 2005, vydání dodatečných platebních výměřů na DPH dne 11. 7. 2005, odvolání žalobce a rozhodnutí o nich napadenými rozhodnutími ze dne 12. 5. 2006 doručenými žalobci 17. 5. 2006.*“ Na základě těchto skutečností a s odkazem na ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků upravující lhůty pro vyměření daně a související judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek tohoto soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 – 61) krajský soud věc uzavřel s tím, že: „*I bez ohledu na dřívější průběh prekluzivní lhůty je zjevné, že napadená rozhodnutí žalovaného nabyla právní moci (byla žalobci doručena – 11. 7. 2005, 17. 5. 2006) více než tři roky po zahájení daňové kontroly (16. 11. 2001). V průběhu této doby nebyl učiněn žádný úkon žalovaného, který by (s ohledem na sbora uvedené závěry) byl s to přerušit běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP.*“

Napadená rozhodnutí stěžovatele proto krajský soud pro vadu řízení spočívající v tom, že po uplynutí prekluzivní lhůty nebyla předmětná řízení zastavena, zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení, aniž by se za této situace zabýval ostatními žalobními námitkami [§ 76 odst. 1 písm. c) a § 78 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“)].

V kasační stížnosti uplatnil stěžovatel zákonný důvod obsažený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávnost právního posouzení dané věci přitom spatřuje v argumentaci krajského

soudu spočívající v tom, že daň je podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, jakož i podle judikatury Nejvyššího správního soudu, vyměřena v zákonné lhůtě pouze v případě, že je vyměřena pravomocně. S ohledem na závažnost dopadů spojených s uplynutím prekluzivní lhůty nejen do majetkové sféry daňového subjektu, ale vzhledem k ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků také do práva státu na výběr daní, nelze včasnost vyměření či doměření daně ve smyslu citovaného ustanovení vázat na okamžik nabytí právní moci platebního výměru, tedy na okamžik do značné míry závislý na tom, zda subjekt podá odvolání, případně jej bude dále doplňovat, a to i třeba účelově ve snaze oddálit právní moc rozhodnutí a přivodit tak prekluzi. Pojetím vyměření daně v zákonné lhůtě pouze jako vyměření pravomocného dochází podle názoru stěžovatele k nepřipustně zužujícímu výkladu zákona, pokud jde o možnost správce daně včas vyměřit subjektu daňovou povinnost. Z ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nelze pouze účelovou interpretací bez výslovné právní úpravy vyvozovat, že platební výměr musí v zákonné lhůtě stanovené pro vyměření daně nabýt rovněž právní moci. Za vyměření je proto nutno považovat stanovení daně a daňové povinnosti, o čemž správce daně vyrozumí daňový subjekt platebním výměrem (§ 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). Konec lhůty pro vyměření daně je tak třeba podle stěžovatele i nadále za současné právní úpravy vykládat ve vztahu ke skutečnému vyměření, nikoli k okamžiku nabytí právní moci rozhodnutí o tomto vyměření, neboť se jedná o zcela odlišné právní instituty. Odvolá-li se daňový subjekt do vyměřené daně, nezbývá než provést další, tentokrát již odvolací řízení, které zákon o správě daní a poplatků výslovně rozlišuje od řízení vyměřovacího, jak je patrné z jeho systematiky.

Stěžovatel současně uvedl, že z obsahu správního spisu vyplývá, že daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob a na DPH za roky 1996 až 1999 byla zahájena dne 16. 11. 2001, daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob za rok 2000 dne 9. 10. 2002. Dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob pak byly vydány dne 20. 6. 2003, na DPH dne 11. 7. 2005. V případě daně z příjmů fyzických osob za rok 1996 lze tedy hovořit o prekluzi již při zahájení daňové kontroly. Naopak, pokud jde o daň z příjmů fyzických osob za rok 2000, který byl kontrolován ode dne 9. 10. 2002 a dodatečný platební výměr nabytí právní moci dne 11. 7. 2005, nejedná se o prekluzi ani dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 – 61, ze kterého krajský soud ve své argumentaci vychází.

S ohledem na výše uvedené proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce předložil ke kasační stížnosti vyjádření, ve kterém se plně ztotožnil s právním názorem krajského soudu. K tvrzení stěžovatele, dle něhož krajský soud nezohlednil správně u kontroly daně z příjmů fyzických osob datum 9. 10. 2002, namítá, že všechny právní úkony vznikající v průběhu daňového řízení, tj. nejen daňovou kontrolu je nutno posuzovat jako jeden celek. Daňová kontrola pak nemůže mít dva začátky (16. 11. 2001 pro kontrolované období 1996, 1997, 1998, 1999; 9. 10. 2002 pro kontrolované období 2000) a jeden konec (20. 6. 2003 jako datum projednání zprávy za všechna výše uvedená kontrolovaná období). Pokud by tomu mělo být jinak, musela by podle žalobce existovat ještě jedna daňová kontrola se samostatným výstupem, tj. zprávou o daňové kontrole, která by pak rovněž měla být uzavřena jejím projednáním s daňovým subjektem. Jedině takovýto výklad může podle žalobce zabránit zcela účelovým postupům ve vztahu k délce trvání a dodržování lhůt, které zákon o správě daní a poplatků obsahuje.

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 zastoupen osobou s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 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.

Důvodem kasační stížnosti je tvrzená nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], kterého se dle stěžovatele dopustil krajský soud, když shledal, že daň je podle § 47 zákona o správě daní a poplatků vyměřena v zákonné lhůtě pouze v případě, že je vyměřena pravomocně, z čehož dovodil, že v daném případě uplynula prekluzivní lhůta k dodatečnému vyměření daně z příjmů fyzických osob i daně z přidané hodnoty ve smyslu shora uvedeného ustanovení zákona o správě daní a poplatků.

V případě předmětné námitky je třeba nejprve posoudit otázku, zda je třeba, aby rozhodnutí o vyměření či doměření daně nabylo ve lhůtě stanovené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků právní moci, či zda postačí, aby bylo rozhodnutí vydáno nepravomocně s tím, že může nabýt právní moci i později.

Danou právní otázku již Nejvyšší správní soud v minulosti řešil, avšak rozdílně. V rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61 (www.nssoud.cz), z něhož při svém rozhodování krajský soud vycházel, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že § 47 zákona o správě daní a poplatků je třeba vykládat 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. V rozsudku ze dne 15. 8. 2006, č. j. 2 Afs 220/2004 - 93 (www.nssoud.cz), Nejvyšší správní soud naopak dospěl k závěru, že tříletá lhůta stanovená v § 47 zákoně 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 tak není rozhodnutím, kterým by došlo k vyměření či doměření daně.

Rozdílnými názory jednotlivých senátů se v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který svým usnesením ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161 (www.nssoud.cz), konstatoval, 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.

Při posouzení shora nastíněné sporné právní otázky vycházel rozšířený senát v první řadě z výslovného znění ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků: *„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.“* Běh lhůty pak upřesňuje odst. 2 téhož ustanovení, dle něhož: *„Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo 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.“*

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 jako správním orgánem I. stupně (respektive 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 však 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 správce daně dvojinstanční, přičemž tato rozhodnutí daňových orgánů tvoří jeden celek. Právní moc rozhodnutí jako celku je pak 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 přiblížit z úřední povinnosti (§ 47 odst. 1).*“

Pro rozhodnutí sporné právní otázky je pak podstatné i to, jaké povahy je 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 přihlídně, 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, je třeba učinit 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, již 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.

Nejvyšší správní soud tedy s námitkou stěžovatele spočívající v tom, že pro vyměření daně v zákonné lhůtě dle § 47 zákona o správě daní a poplatků postačí, je-li vyměřena nepravomocně, nesouhlasí a na základě shora uvedeného ji považuje za vyvrácenou.

Na druhou stranu však zdejší soud shledal důvodnou námitku stěžovatele týkající se daně z příjmů fyzických osob za rok 2000, která byla kontrolována ode dne 9. 10. 2002, dodatečný platební výměr nabyl právní moci dne 11. 7. 2005, o prekluzi tedy nejde. Taktéž se zdejší soud ztotožnil s tvrzením stěžovatele, dle něhož v případě daně z příjmů fyzických osob za rok 1996 bylo právo doměřit daň prekludováno již při zahájení daňové kontroly.

Vzhledem k okolnosti, že zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzovanou věc, stanoví, že rozhodným pro vznik povinnosti podat daňové přiznání je „roční příjem“, podává poplatník daňové přiznání až se zohledněním právě této skutečnosti. Proto je nutno tříletou prekluzivní lhůtu stanovenou § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků interpretovat v mezích § 40 odst. 3 tohoto zákona. Z tohoto důvodu je rozhodným pro stanovení běhu prekluzivní lhůty k vyměření daně konec roku, ve kterém má daňový subjekt dle § 40 odst. 3 cit. zákona povinnost podat daňové přiznání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2007, č. j. 7 Afs 187/2006 – 85, www.nssoud.cz). V případě počítání lhůty pro vyměření daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků se tedy vychází z teorie někdy zkráceně označované jako „3+1“.

V předmětné věci se jednalo (mimo jiné) o daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2000, a proto měl daňový subjekt – žalobce – povinnost podat daňové přiznání do 31. 3. 2001, resp. do 30. 6. 2001. Od konce tohoto roku, tedy od 31. 12. 2001, běží tříletá prekluzivní lhůta stanovená v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Tato lhůta tedy uplynula s půlnocí 31. 12. 2004. Jak je zřejmé ze správního spisu, zahájil správce daně dne 16. 11. 2001 u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze zdaňovací období roku 1996, 1997, 1998, 1999 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období II. – IV. čtvrtletí 1998, I. – IV. čtvrtletí 1999, I. – IV. čtvrtletí 2000 (viz protokol č. j. 32004/01/363930/6138). Daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 zahájil správce daně až dne 9. 10. 2002 (viz protokol č. j. 28177/02/363930/0237), tj. před uplynutím prekluzivní lhůty, přičemž tento úkon dle stávající judikatury způsobuje ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přetržení běhu prekluzivní lhůty (blíže např. viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, www.nssoud.cz). Zahájením daňové kontroly tudíž počala běžet nová tříletá lhůta, která skončila 31. 12. 2005. Je proto zřejmé, že pokud byla žalobci daň

z příjmů fyzických osob za rok 2000 pravomocně doměřena dne 7. 7. 2005, byla mu doměřena v mezích zákonem stanovené lhůty. Naproti tomu v případě daňové povinnosti za zdaňovací období roku 1996 měl žalobce povinnost podat daňové přiznání do 31. 3. 1997, resp. do 30. 6. 1997 a tříletá prekluzivní lhůta uplynula 31. 12. 2000, z čehož je evidentní, že při zahájení daňové kontroly dne 16. 11. 2001 již bylo právo správce daně vyměřit daň prekludováno.

K vyjádření žalobce, že daňová kontrola pak nemůže mít dva začátky (16. 11. 2001 pro kontrolované období 1996, 1997, 1998, 1999; 9. 10. 2002 pro kontrolované období 2000) a jeden konec (20. 6. 2003 jako datum projednání zprávy za všechna výše uvedená kontrolovaná období) Nejvyšší správní soud uvádí následující. Správci daně nic nebrání v tom, aby v rámci probíhající daňové kontroly rozšířil její rozsah i na jiná zdaňovací období. Musí k tomu však přistoupit oficiální úřední cestou, nikoli pouhým faktickým prověřením daňového základu nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně za toto období. Proto pokud správce daně se žalobcem sepsal dne 9. 10. 2002 protokol o ústním jednání podle § 12 zákona o správě daní a poplatků, č. j. 28177/02/363930/0237, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2000, a následně v tomto směru zahájil faktické kontrolní úkony, nelze než konstatovat, že v daném případě byla daňová kontrola zahájena dne 9. 10. 2002, nikoli dne 16. 11. 2001. Skutečnost, že o výsledku svých zjištění správce daně sepsal toliko jednu zprávu o daňové kontrole na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1996, 1997, 1998, 1999 i 2000 přitom není rozhodná. Rozhodné je pouze to, aby z takové zprávy bylo zřejmé, čeho se týká, jaká jsou kontrolní zjištění, co z nich vyplývá apod. V tomto ohledu je potom především na zvážení správce daně, zda přistoupí k sepsání jedné „souhrnné“ zprávy o daňové kontrole, či vyhotoví-li zpráv několik. V této souvislosti je vhodné zdůraznit, že z žádného zákonného ustanovení nelze dovést ani to, že by kontrola zahájená souhrnně za několik zdaňovacích období musela být ukončena vždy jednou souhrnnou zprávou, ani to, že kontrola zahajovaná postupně, nesmí být ukončena zprávou souhrnnou.

V návaznosti na shora citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 – 161 (www.nssoud.cz), je nutno dále konstatovat, že krajský soud v daném případě překročil svoji kompetenci, neboť přihlížel k prekluzi práva na vyměření daně ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků v případě daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996, 1997, 1998, 1999 a 2000, jakož i v případě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí 1998, IV. čtvrtletí 1998, IV. čtvrtletí 1999 a I. čtvrtletí 2000, ačkoli námitka žalobce (označená v žalobě jako „F. Námitka promlčení“) směřovala pouze vůči tomu, že správce daně nebyl oprávněn vyměřit ani doměřit daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996.

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 nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy vyvolávající nesrozumitelnost nebo nesmyslnost apod. Podrobně se přitom 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 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. I bez námítky (ex officio) je k zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků povinen přihlížet toliko správce daně.

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 nejuplněji, přičemž v tomto ohledu nejsou vázáni jen návrhy daňových subjektů. I v odvolacím řízení může odvolací orgán při rozhodování přihlídnout 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.

Ve světle výše uvedeného tedy Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud v předmětné věci pochybil nejen tím, že shledal doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2000 (viz výše) jako prekludované, ale také tím, že i bez námítky žalobce přihlédl k prekluzi práva na vyměření daně ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků v případě daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997, 1998, 1999, jakož i v případě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí 1998, IV. čtvrtletí 1998, IV. čtvrtletí 1999 a I. čtvrtletí 2000. Řízení před krajským soudem tak bylo zatíženo 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 přihlídnout 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.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. března 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu