



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Certus spedition, spol. s r. o.** se sídlem Choteč 44, Sezemice, zastoupeného JUDr. ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové 2, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 10. 2007, č. j. 31 Ca 27/2007 - 67,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce JUDr. ing. Tomáše Matouška do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 2856 Kč.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností brojí žalovaný - Finanční ředitelství v Hradci Králové („stěžovatel“) proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, jímž byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 14. 12. 2006, č. j. 6186/06-1200-602199 a č. j. 6564/06-1300-601246, a rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 21. 3. 2006, č. j. 53430/05/248912/7598 a č. j. 53472/06/248912/7598. Citovanými rozhodnutími Finanční úřad v Pardubicích žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 a daň z přidané hodnoty za prosinec 2000 a leden a únor 2001.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“), tj. namítá nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu.

Nesouhlasí totiž s názorem krajského soudu, že posledním dnem lhůty zakotvené v ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („dále též „daňový řád“) byl v daném případě den 31. 12. 2006, jelikož k pravomocnému doměření daně došlo až dnem, kdy byla rozhodnutí o odvoláních doručena žalobci. Rozhodnutí totiž byla vydána a odeslána již 14. 12. 2006, tj. ve lhůtě pro doměření daně, a k doručení došlo dne 2. 1. 2007. Stěžovatel se domnívá, že z citovaného ustanovení daňového řádu neplyne, že k vyměření či doměření daně musí dojít pravomocně, a dovozuje, že k vyměření daně dochází již vydáním platebního výměru a jeho doručením je posléze daňový subjekt o tomto úkonu pouze vyrozuměn a vyměření vůči němu nabývá právních účinků. Správce daně je však obsahem platebního výměru vázán již okamžikem jeho vydání. Jakkoliv žalovaný považuje požadavek vyslovený opakovaně v rozsudcích Nejvyššího správního soudu, aby ve lhůtě dle ustanovení § 47 daňového řádu byla daňová povinnost postavena najisto, za plně legitimní, je výklad, podle něhož je tato jistota spojena s právní mocí rozhodnutí, nepřiměřeně extenzivní. Již okamžikem vydání rozhodnutí o odvolání je totiž daňová povinnost postavena najisto, byť se o tom daňový subjekt zatím nedozvěděl. Skutečnost, že k faktickému sdělení vyměření daně v daném případě došlo až po uplynutí lhůty dle ustanovení § 47 daňového řádu, je „mimo sféru správce daně“, a v praxi zde dochází k účelovému jednání daňového subjektu ve smyslu vyhýbání se doručení. Takto je znemožňováno dosažení účelu daňového řízení.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

III.

Žalobce ve vyjádření (a v jeho následném doplnění) označil kasační stížnost za nepřijatelnou ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., protože stížnostní argumentace nebyla uplatněna před krajským soudem. Pokud by se přesto Nejvyšší správní soud zabýval kasační stížností meritorně, odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména na usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, sp. zn. 9 Afs 86/2007, a navrhuje ji zamítnout.

IV.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti, a to zejména s ohledem na námitku žalobce, že stěžovatel v řízení před krajským soudem neuplatnil – ač tak učinit mohl - důvody, jimiž argumentuje v kasační stížnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), a proto má být kasační stížnost odmítnuta jako nepřijatelná.

Při hodnocení přípustnosti kasační stížnosti vycházel zdejší soud ze skutečnosti, že ji podal žalovaný, tzn. správní úřad, jehož rozhodnutí bylo napadeno žalobou u krajského soudu. Citované ustanovení s. ř. s. přitom zjevně svojí povahou míří primárně na stížnostní námitky, které mohly být v řízení před krajským soudem uplatněny žalobcem. Logika tohoto ustanovení je totiž založena na zásadách koncentrace a dispozitivnosti řízení, kdy kasační stížnost představuje subsidiární procesní prostředek k ochraně práv. To znamená, že Nejvyšší správní soud má přezkoumávat uplatněné námitky teprve poté, co se jimi zabýval krajský soud.

V nyní projednávané věci je však stěžovatelem žalovaný, který pochopitelně žádné žalobní body v řízení před krajským soudem formulovat nemohl. Smysl jím podané kasační stížnosti také nemůže být spatřován primárně v ochraně subjektivně veřejných práv. Nositelem těchto práv jsou totiž výhradně subjekty soukromoprávní a nikoliv státní orgány. Důvodem,

pro který může podat kasační stížnost i žalovaný správní úřad, je proto především vytvoření mechanismu ke sjednocování judikatury správních soudů. Jestliže předmětem řízení před krajským soudem je rozhodnutí žalovaného, přezkoumává Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti rozhodnutí krajského soudu. Takto viděno (a v souladu se zásadou koncentrace řízení) je logické, že žalobce může v kasační stížnosti použít jen ty důvody, které uplatnil již v žalobě. Žalovaný správní orgán však pochopitelně možnost podat žalobu vůbec nemá. Důsledně trvat na tom, že může v kasační stížnosti uplatnit jen ty důvody, které již uplatnil v řízení před krajským soudem, by tak prakticky znamenalo, že když by se žalovaný vůbec nevyjádřil k žalobě, příp. by souhlasil s upuštěním od jednání anebo by se jednání konalo, nicméně žalovaný by v jeho rámci se žalobcem dostatečně nepolemizoval, pak by se ocitl v situaci, kdy by vůbec nemohl podat věcně projednatelnou kasační stížnost, což zdejší soud nepovažuje za logický závěr.

V nyní projednávané věci navíc nelze žalobci přisvědčit ani v tom, že by žalovaný důvod uplatněný v kasační stížnosti v řízení před krajským soudem neuvedl. Jak totiž plyne z jeho vyjádření k žalobě datovaného ke dni 16. 5. 2007, výslovně odkázal na citaci z publikace M. Kindla a kol. „Zákon o správě daní a poplatků – komentář“ (C. H. Beck, 2002, str. 238), v níž je uvedeno, že rozhodnutí, proti nimž nelze podat opravný prostředek, by měla být v právní moci dnem vydání; účinnosti však nabývají teprve doručením příjemcům. Výslovně pak žalovaný uvedl, že v daném případě nabyla rozhodnutí právní moci dnem jejich vydání (14. 12. 2006) a účinnosti doručením žalobci, tzn. 2. 1. 2007.

Lze tak uzavřít, že kasační stížnost je přípustná a tedy i věcně projednatelná.

V.

Poté, co Nejvyšší správní soud konstatoval splnění procesních podmínek řízení, přistoupil k posouzení důvodnosti kasační stížnosti, přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tzn. namítá nezákonnost rozsudku při nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. O nezákonnost by se přitom jednalo tehdy, jestliže by krajský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (příp. by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších), anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická, apod.).

Právě tímto směrem proto upřel zdejší soud svoji pozornost. Protože mezi účastníky řízení není sporu ohledně skutkových okolností věci, není nutné ani provádět jejich podrobnou rekapitulaci. Důvodnost kasační stížnosti se totiž odvozuje od správnosti výkladu ustanovení § 47 daňového řádu.

Postačuje tedy konstatovat, že u žalobce byla zahájena dne 28. 4. 2003 daňová kontrola ohledně daně z přidané hodnoty za roky 2000 a 2001 a daně z příjmů právnických osob za rok 2000 a že tato kontrola také skutečně probíhala. Na základě výsledků této daňové kontroly vydal Finanční úřad v Pardubicích dne 21. a 22. 3. 2006 shora citované platební výměry. Odvolání proti nim zamítl stěžovatel dříve označenými rozhodnutími ze dne 14. 12. 2006, která žalobci doručil dne 2. 1. 2007. Spornou právní otázkou je proto posouzení toho, zda byla zachována prekluzivní lhůta zakotvená v ustanovení § 47 daňového řádu.

Podle tohoto ustanovení totiž platí, že „(1) 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. (2) Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běžší 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.“

V daném případě není mezi účastníky řízení sporu o to, že subjektivní prekluzivní lhůta skončila dne 31. 12. 2006. Podle odst. 2 citovaného zákonného ustanovení totiž začala tato tříletá lhůta znovu běžet počínaje dnem 1. 1. 2004, jelikož byla u žalobce zahájena dne 28. 4. 2003 daňová kontrola, tj. byl tím učiněn úkon k vyměření daně v citovaném smyslu a běh lhůty byl v důsledku tohoto úkonu přerušen. Názorová odlišnost se proto týká výhradně otázky, zda k datu 31. 12. 2006 došlo k vyměření daně či nikoliv.

K tomu je zapotřebí uvést, že žalobce zcela správně poukázal na právní názor vyslovený v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, in: www.nssoud.cz), podle něhož „daň je podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nutno vyměřit či doměřit pravomocně ve lhůtě 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.“ Názor stěžovatele, že z ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu nelze dovodit, že k vyměření či doměření daně musí ve stanovené lhůtě dojít pravomocně, je proto nutno s odkazem na citovaný judikát odmítnout.

Podle ustanovení § 32 odst. 12 daňového řádu platí, že rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek, je v právní moci. Nejvyšší správní soud se přitom plně ztotožňuje s názorem krajského soudu obsaženým v odůvodnění napadeného rozsudku, že rozhodnutí nabývá právní moci až jeho doručením, nikoliv již jeho vydáním. Tento názor je ostatně ve shodě jak s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu, na kterou krajský soud také odkázal (např. rozsudek ze dne 28. 4. 2004, č. j. 5 A 72/2002 - 17, in: www.nssoud.cz), tak také s právní teorií (viz např. J. Hoetzel: Československé správní právo – část všeobecná, Melantrich, 1934, str. 339). Právní moc má totiž dvojí účinek: formální a materiální. Formální (někdy označovaná jako zevní) právní moc spočívá v tom, že vydané rozhodnutí je nezměnitelné. Jejím předpokladem je proto jednak řádné oznámení a dále nemožnost je napadnout řádným opravným prostředkem. Materiální (vnitřní) právní moc představuje vlastní zavazující moc správního aktu.

Lze tak uzavřít, že k nabytí právní moci předmětných správních rozhodnutí stěžovatele došlo až doručením žalobci a nikoliv již jejich vydáním. Protože k doručení došlo až dne 2. 1. 2007, stalo se tak po uplynutí předmětné lhůty. Závěr krajského soudu, že vydáním rozhodnutí po uplynutí prekluzivní lhůty byl porušen zákon a tato rozhodnutí proto musí být zrušena, je tedy správný.

VI.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v daném případě neshledal naplnění namítaného důvodu kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Úspěšný žalobce naopak má podle ustanovení

§ 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem. Ze soudního spisu vyplývá, že žalobce byl zastoupen advokátem JUDr. ing. Tomášem Matouškem, který podal vyjádření ke kasační stížnosti. Soud proto žalobci přiznal právo na náhradu nákladů řízení spočívající v nákladech zastoupení, a to částku 1 x 2100 Kč za jeden úkon právní služby a 1 x 300 Kč na úhradu hotových výdajů, v souladu s § 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění pozdějších předpisů, celkem tedy 2400 Kč. Protože jmenovaný advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tato částka o částku odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Částka daně, vypočtená dle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., činí 456 Kč. Přiznává se proto náhrada nákladů v celkové výši 2856 Kč. Tato částka bude žalovaným vyplacena do tří dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

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

V Brně dne 5. června 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu