



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **Z. P.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 14. 11. 2007, č. j. 59 Ca 16/2005 - 94,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobci **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Finanční úřad Liberec dodatečnými platebními výměry ze dne 15. 10. 2002, č. j. 180145/02/192911/1908 a č. j. 180164/02/192911/1908 doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 43. 625,- Kč a za rok 1999 ve výši 223. 052,- Kč. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 12. 2004, č. j. 9323/110/2003, zamítl.

Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci. Krajský soud žalobě vyhověl a rozhodnutí žalovaného ze dne

23. 12. 2004 zrušil pro nezákonnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Argumentace žalobce v žalobě byla velmi rozsáhlá, nicméně pro účely řízení o kasační stížnosti je klíčová pouze námitka prekluze. S poukazem na § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalobce namítal, že úkonem směřujícím k vyměření či doměření daně v jeho případě nebylo zahájení daňové kontroly ze dne 11. 12. 2001, nýbrž až předložení zprávy o výsledku daňové kontroly ze dne 7. 5. 2002, a jelikož lhůta pro doměření daně za rok 1997 uplynula dne 31. 12. 2001, možnost doměření daně za rok 1997 byla prekludována.

V průběhu jednání dne 14. 11. 2007 před krajským soudem žalobce pozměnil svou předchozí argumentaci v rámci žalobní námítky směřující k uplynutí prekluzivní lhůty a namítal, že výpočet počátku běhu prekluzivní lhůty prováděný žalovaným a soudy je v rozporu se zákonem, neboť tříletá lhůta ohledně zdaňovacího období roku 1997 začala běžet již počátkem roku 1998 („princip 3+0“), a nikoliv až počátkem roku 1999 („princip 3+1“).

Krajský soud se s argumentací žalobce neztotožnil. Pokud jde o argument „principem 3+0“, ten s odkazem na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (krajský soud zmínil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Aps 5/2006 - 98, publikovaný pod č. 1304/2007 Sb. NSS a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, v plném rozsahu dostupný na www.nssoud.cz) neakceptoval. Tříletá prekluzivní lhůta za zdaňovací období roku 1997 tedy začala běžet dne 1. 1. 1999 a končila datem 31. 12. 2001. Pokud jde o to, který úkon správce daně lze považovat za úkon směřující k vyměření či doměření daně, krajský soud konstatoval, že tímto úkonem bylo zahájení daňové kontroly dne 11. 12. 2001, a nikoliv až koncipování zprávy o daňové kontrole.

Krajský soud však shledal důvodnou námitku prekluze v jiném aspektu, a to v souvislosti s koncem prekluzivní lhůty, konkrétně s nabytím právní moci rozhodnutí žalovaného. To bylo sice vydáno dne 23. 12. 2004, tedy ještě před uplynutím zákonné tříleté prekluzivní lhůty (jež končila dnem 31. 12. 2004), bylo expedováno dne 27. 12. 2004, nicméně bylo doručeno až dne 3. 1. 2005, přičemž ke stejnému datu nabylo podle krajského soudu i právní moci. Krajský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004-61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS a ve shodě s ním dospěl k závěru, že rozhodnutí o vyměření či doměření daně je perfektní teprve tehdy, když jednak nepostrádá žádnou ze zákonem určených náležitostí a jednak je pravomocné. Proto nepostačí pouhé vydání rozhodnutí o daňové povinnosti, ale rozhodující právní skutečností je, aby toto rozhodnutí nabylo v průběhu tříleté prekluzivní lhůty též právní moci. Předání nepravomocného rozhodnutí žalovaného k expedici je tedy právně irrelevantní. Jelikož rozhodnutí žalovaného v projednávané věci nabylo právní moci až dne 3. 1. 2005, tedy po uplynutí zákonné tříleté lhůty, došlo na základě § 47 daňového řádu k prekluzi práva na doměření daně za zdaňovací období roku 1997. Krajský soud tudíž rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení s tím, že má z hlediska možné prekluze daně přezkoumat i vyměření daně za zdaňovací období roku 1999.

II.

Shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti a vyjádření žalobce

Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž uváděl důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy namítal nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem.

Kasační stížnost obsahuje jedinou námitku. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že je nutné v tříleté prekluzivní lhůtě podle § 47 daňového řádu rozhodnutí o odvolání

nejen vydat a předat k poštovní přepravě, ale také doručit daňovému subjektu. Tříletá prekluzivní lhůta je podle něj splněna, pokud odvolací orgán rozhodnutí o odvolání vydá do konce této lhůty, přičemž není rozhodující, že je rozhodnutí doručeno až po lhůtě dle § 47 daňového řádu. Podle stěžovatele je v souladu s § 47 daňového řádu „vyměřeno“ již vydáním rozhodnutí.

Na podporu svého právního názoru stěžovatel argumentuje rovněž rozdílným zněním daňového řádu na jedné straně, a procesními předpisy pro řízení před civilními a správními soudy na straně druhé. Ustanovení § 32 odst. 12 daňového řádu stanoví, že „*rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek, je v právní moci*“, nicméně explicitně neuvádí, že je k nabytí právní moci nutné, aby bylo rozhodnutí doručeno. Proti tomu stěžovatel staví § 159 o. s. ř., ve kterém je explicitně uvedeno, že „*doručený rozsudek, který již nelze napadnout odvoláním, je v právní moci*“, a § 54 odst. 5 s. ř. s., jenž stanoví, že „*rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci*“ (důraz v obou případech doplněn Nejvyšším správním soudem). Z tohoto rozdílu stěžovatel dovozuje, že k nabytí právní moci rozhodnutí o odvolání není nutné toto rozhodnutí doručit.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí a pouze stručně odkázal na § 32 odst. 1 daňového řádu, jenž stanoví, že „*...rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak*“.

III.

Právní hodnocení věci

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

Klíčovou otázkou v projednávané věci je posouzení, zda-li je nutné v tříleté prekluzivní lhůtě podle § 47 daňového řádu rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru I. stupně nejen vydat a předat k poštovní přepravě, ale také doručit daňovému subjektu. Z kasační stížnosti však není zcela jasné, zda stěžovatel tvrdí, že (1) postačí, aby rozhodnutí o vyměření či doměření daně bylo vydáno v prekluzivní lhůtě nepravomocně s tím, že může nabyt právní moci i po uplynutí této lhůty, či (2) připouští, že je třeba, aby rozhodnutí o vyměření či doměření daně nabylo ve lhůtě stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu právní moci, nicméně namítá, že k nabytí právní moci rozhodnutí o odvolání (a tudíž zároveň i platebního výměru I. stupně) není nutné odvolací rozhodnutí doručit. Z tohoto důvodu se Nejvyšší správní soud rozhodl posoudit obě zmíněné otázky.

IV. a)

K první otázce, zda je třeba, aby rozhodnutí o vyměření či doměření daně nabylo ve lhůtě stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu právní moci, či zda postačí, aby bylo rozhodnutí vydáno nepravomocně s tím, že může nabyt právní moci i později, je předně nutno zdůraznit, že se jí Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti již opakovaně věnoval.

Je pravdou, že judikatura Nejvyššího správního soudu k dané právní otázce byla v minulosti nejednoznačná, neboť na ni existovaly dvě protichůdné odpovědi (srov. rozsudek ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS na jedné straně, a rozsudek ze dne 15. 8. 2006, č. j. 2 Afs 220/2004 - 93, dostupný na www.nssoud.cz, na straně druhé), nicméně tyto rozpory odstranil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikovaném pod č. 1542/2008 Sb. NSS, ve kterém se přiklonil k právnímu názoru obsaženému v rozsudku č. j. 5 Afs 42/2004 - 61 a konstatoval, že daň je podle § 47 daňového řádu 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.

Níže je uvedena stručná rekapitulace nastíněného vývoje judikatury Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud nejprve v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, dospěl k závěru, že § 47 daňového řádu je třeba vykládat tak, že daň je nutno ve zmíněné prekluzivní lhůtě vyměřit či doměřit pravomocně. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku nejprve rozebral povahu rozhodnutí ve správním řízení: „Rozhodnutí v daňovém řízení je možno klasifikovat jako individuální správní akt, jenž je výsledkem aplikační činnosti správního orgánu (správce daně). Individuální správní akty jako individuální správní rozhodnutí představují výsledek provedeného správního řízení, jehož obsahem je zrušení, změna nebo zajištění práv a povinností fyzických a právnických osob. Cílem individuálního správního aktu je tedy autoritativně stvrdit nebo zasáhnout do právních vztahů nebo postavení účastníků řízení. Prostřednictvím daňových rozhodnutí správce daně ukládá povinnosti a přiznává práva daňovým subjektům. Platební a dodatečný platební výměr jsou pak těmi formami daňových rozhodnutí, které konstitutivně stanovují výši vyměřené či dodatečně vyměřené daně, a představují tak významný zásah do sféry daňového subjektu. Aby bylo možno daňové rozhodnutí označit za správní akt, musí být vydáno v souladu se zákonem, orgánem k tomu příslušným a musí obsahovat všechny předepsané náležitosti. Správce daně je tedy v daňovém řízení povinen dodržet procesní pravidla stanovená pro jeho vydání a taktéž rozhodnutí musí obsahovat základní formální a obsahové náležitosti dle ustanovení § 32 odst. 2 daňového řádu. Další specifickou, avšak obligatorní vlastností správních aktů je právní moc, s níž jsou spojeny významné právní následky. Není rozhodující, zda správní akt nabude právní moci marným uplynutím lhůty k odvolání nebo rozhodnutím o podaném odvolání, či jiným zákonem stanoveným způsobem. Z procesního hlediska jde o konečný výsledek určitého postupu správního orgánu.“

Na základě této úvahy Nejvyšší správní soud konstatoval, že „právní moc správního rozhodnutí je taková jeho vlastnost, která činí výrok rozhodnutí o právu nebo povinnosti závazným a nezměnitelným, a vytváří tak překážku bránící novému projednání věci. Pravomocné rozhodnutí je „odstranitelné“ pouze cestou mimořádných opravných prostředků či rozhodnutím soudu ve správním soudnictví k podané žalobě proti rozhodnutí správního orgánu“ a uzavřel, že „aby bylo rozhodnutí v daňovém řízení perfektní, je nutné, aby nabylo právní moci“.

Nejvyšší správní soud sice uznal, že daňový řád v ustanovení § 47 odst. 1 výslovně nestanoví, zda je třeba, aby rozhodnutí o vyměření či doměření daně nabylo ve tříleté lhůtě právní moci, nicméně po detailním rozboru vyměřovacího řízení dospěl k závěru, že „...vyměření či doměření daně je fází vyměřovacího řízení správce daně, jež začíná vydáním rozhodnutí ve formě platebního či dodatečného platebního výměru, kterým správce daně daňový subjekt vyrozumí o stanoveném základu daně a vyměřené dani, a je ukončen nabytím právní moci výše uvedených rozhodnutí. Teprve v okamžiku nabytí právní moci je daňová povinnost stanovená těmito rozhodnutími úplná a neměnná, když do doby rozhodnutí o odvolání lze výši daňové povinnosti stanovené platebním výměrem, případně dodatečným platebním výměrem, měnit. Z procesního hlediska je teprve v tento moment ukončen postup daňového orgánu při jejím vyměření či doměření.“

Nejvyšší správní soud tedy v citovaném rozsudku konstatoval, že tříletá prekluzivní lhůta platí i pro rozhodnutí odvolacího orgánu, které tvoří s rozhodnutím správce daně I. stupně jeden celek. Daňový řád sice nestanoví lhůtu pro vyřízení odvolání, nicméně „nelze...akceptovat, aby daňové rozhodnutí nabylo právní moci až po lhůtě stanovené v ustanovení § 47 daňového řádu, jejímž marným uplynutím zaniká právo daň vyměřit či doměřit. Jiný výklad by vedl k tomu, že výše uvedená prekluzivní lhůta by mohla být libovolně, především nečinností správního odvolacího orgánu (a to i účelově)

prodlužována na újmu daňového subjektu. Takový postup by byl v rozporu s článkem 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, dle kterého má každý právo, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů“.

Jak již ovšem bylo řečeno, jiný senát Nejvyššího správního soudu dospěl v rozsudku ze dne 15. 8. 2006, č. j. 2 Afs 220/2004 - 93, v téže otázce k opačnému závěru, podle něhož tříletá lhůta stanovená v § 47 daňového řádu 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, pokud jím nebyl platební výměr 1. stupně změněn, tak není podle tohoto rozsudku rozhodnutím, kterým by došlo k vyměření či doměření daně.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se v uvedeném usnesení č. j. 9 Afs 86/2007-161 přiklonil k názoru vyjádřenému v rozsudku č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, a to s následující argumentací: *„Daňový řád 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 taková 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 momentě ukončen postup daňového orgánu při vyměření či doměření daně. Na tuto skutečnost nemá vliv ani předběžná vykonatelnost daňových rozhodnutí správce daně, když odvolání proti jeho rozhodnutí nemá odkladný účinek, nestanoví-li daňový řád 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 založeno na dvojinstančním řízení, přičemž rozhodnutí daňových orgánů (správce daně a případně odvolacího orgánu) tvoří jeden celek. Právní moc rozhodnutí jako celku je pak jeho významnou vlastností, s níž daňový řád spojuje důležité právní účinky rozhodnutí, jako je kupříkladu závaznost, nezmenitelnost apod. Jestliže ovšem bylo vydáno a oznámeno daňovému subjektu rozhodnutí správce daně, proti němuž je odvolání přípustné a daňový subjekt se odvolání proti němu nezdal, 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, odstraňovat vady řízení, i daňový subjekt dále do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může 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).“*

K povaze lhůty stanovené v § 47 daňového řádu rozšířený senát dodal: *„Ustanovení § 47 daňového řádu 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 daňového řádu 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.“*

Závěry rozšířeného senátu lze plně vztáhnout i na posuzovanou věc. Ostatně ani stěžovatel neuvádí žádné argumenty, které by závěry vyjádřené v rozsudku č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, na který se odvolal již krajský soud, zpochybňovaly. Vydání rozhodnutí o vyměření či doměření daně (samozřejmě splňujícího všechny náležitosti) před koncem běhu tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu je pouze jednou z podmínek, aby právo vyměřit nebo doměřit daň nebylo prekludováno. Druhou podmínkou, jež musí být splněna kumulativně s podmínkou včasného vydání bezchybného rozhodnutí, je nabytí právní moci

tohoto rozhodnutí. Nad rámec projednávaného případu Nejvyšší správní soud uvádí, že ani kumulativní splnění obou těchto podmínek nemusí vždy stačit k dodržení lhůty stanovené v § 47 daňového řádu. K takové situaci dojde, pokud daňová rozhodnutí sice v této lhůtě právní moci nabyla, avšak následně byla zrušena např. v rámci soudního přezkumu, neboť jakkoli taková rozhodnutí do doby svého zrušení fakticky i právně existovala, jednalo se o rozhodnutí nezákonná, která nemohla vést k zákonnému vyměření (doměření) daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 149/2005 - 147, dostupný na www.nssoud.cz).

Na základě výše uvedených úvah lze k první otázce konstatovat, že nepostačí, aby bylo rozhodnutí o vyměření či doměření daně v prekluzivní lhůtě vydáno s tím, že může nabyt právní moci i po uplynutí této lhůty, ale naopak daň musí být v předmětné lhůtě vyměřena či doměřena pravomocně.

IV. b)

Odpověď na druhou otázku, zda k nabytí právní moci rozhodnutí stěžovatele o odvolání (a s ním zároveň i platebního výměru správce daně I. stupně) je nutné odvolací rozhodnutí doručit, rovněž vyplývá ze zmíněných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Především rozšířený senát v citovaném usnesení č. j. 9 Afs 86/2007 - 161 vychází z toho, že rozhodnutí odvolacího orgánu musí být v tříleté prekluzivní lhůtě nejen vydáno, ale i oznámeno jeho příjemci („...*kdy je daňové řízení pravomocně skončeno, což znamená v případě podání odvolání až po oznámení rozhodnutí odvolacího orgánu příjemci*“). Jen těžko si lze představit jiný závěr, a to již vzhledem k tomu, že právní moc rozhodnutí mimo jiné označuje den, kdy určité řízení, v jehož rámci bylo dané rozhodnutí vydáno, skončilo. Jen stěží tedy obstojí úvaha, podle níž by právní moc nastávala již vydáním odvolacího rozhodnutí a tudíž by následné doručování rozhodnutí odvolacího orgánu již nemohlo být považováno za součást odvolacího řízení a tedy ani celého daňového řízení, jehož je odvolací řízení součástí. Je pak otázkou, v rámci jakého řízení by odvolací orgán úkony při doručování svého rozhodnutí vlastně činil. O tom, že ani sám stěžovatel takto původně neuvažoval, svědčí již skutečnost, že, jak připouští, sám vyznačil na originál svého rozhodnutí doložku právní moci vycházející z data doručení tohoto rozhodnutí žalobci (3. 1. 2005).

Pro opačný názor, než zastává stěžovatel v kasační stížnosti, hovoří i další argumenty. V první řadě se jedná o samotné znění § 32 odst. 1 daňového řádu, jenž stanoví, že „...*rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak*“. Za druhé je třeba vzít v úvahu i požadavek právní jistoty daňového poplatníka, který vyplývá ze samotného účelu prekluzivní lhůty stanovené v § 47 daňového řádu. Jak uvedl též rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v citovaném usnesení č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, „*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 připomíná rozšířený senát i své předchozí usnesení ze dne 3. 8. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94 (č. 953/2006 Sb. NSS), v němž dospěl mimo jiné k právnímu závěru, že „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 daně 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).“*

Proti těmto argumentům staví stěžovatel jazykový výklad § 32 odst. 12 daňového řádu, jenž stanoví, že „*rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek, je v právní moci*“

a z absence adjektiva „doručený“ před slovem „rozhodnutí“ dovozuje, že k nabytí právní moci není nutné, aby bylo rozhodnutí doručeno, přičemž odkazuje rovněž na znění § 159 o. s. ř. a § 54 odst. 5 s. ř. s., kde je toto slovo explicitně uvedeno.

Nejvyšší správní soud nemůže s tímto výkladem souhlasit. Jak opakovaně judikoval Ústavní soud, aplikace práva vycházející pouze z jeho jazykového výkladu je nedostačující: *„Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nezdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity“* (nálezn ze dne 11. 3. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 33/97). V posuzované otázce proti výkladu stěžovatele navíc stojí nejen účel a povaha prekluzivní lhůty stanovené § 47 daňového řádu, ale i jeho jiné ustanovení, konkrétně § 32 odst. 1 daňového řádu, který jednoznačně stanoví, že *„v daňovém řízení lze ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Tato rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak“*. Toto ustanovení určuje obecné pravidlo, z něhož je možné učinit zákonné výjimky. Ustanovení § 32 odst. 12 daňového řádu, tak jak je vykládáno stěžovatelem, by však nepředstavovalo výjimku z obecného pravidla zakotveného v § 32 odst. 1 daňového řádu, nýbrž by jej v podstatě negovalo, čímž se tento výklad dostává do rozporu se základní výkladovou maximou, podle níž ustanovení každého právního předpisu je nutno vykládat tak, aby se jiné ustanovení téhož předpisu nestalo obsoletní. Jak bylo uvedeno již výše, tato výkladová maxima vyplývající ze zásady racionálního zákonodárce je v tomto případě podpořena i jinými výkladovými metodami. Argumentace jinými procesními předpisy předkládaná stěžovatelem neobstojí, neboť podmínka doručení pro nabytí právní moci rozhodnutí se sice nenachází přímo v § 32 odst. 12 daňového řádu, ale nachází se v jiném odstavci téhož ustanovení – v § 32 odst. 1 daňového řádu, přičemž celé toto ustanovení musí být vykládáno jako celek.

Odpověď na druhou otázku zní tedy tak, že dnem nabytí právní moci rozhodnutí odvolacího orgánu je den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu. Je samozřejmě odpovědností odvolacího orgánu, aby se vyvaroval doručování svého rozhodnutí těsně před uplynutím prekluzivní lhůty a neriskoval tedy, že bude doručeno až po uplynutí prekluzivní lhůty, k čemuž může v takovém případě dojít jak z objektivních důvodů, tak i z důvodu účelového vyhýbání se doručení daňovým subjektem.

Nad rámec námitek stěžovatele uvedených v kasační stížnosti Nejvyšší správní soud dodává, že úkonem, kterým se přerušuje běh prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 2 daňového řádu, není vydání platebních výměrů. Jak konstatoval již rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publikovaném pod č. 953/2006 Sb. NSS, platebním výměrem se daň vyměruje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Nelze tedy přisvědčit argumentaci stěžovatele uvedené v jeho vyjádření k žalobě, že dalším úkonem, kterým byl přerušen běh prekluzivní lhůty, bylo vydání dodatečných platebních výměrů dne 15. 10. 2002 a že lhůta dle § 47 daňového řádu tudíž skončila až dne 31. 12. 2005. Nejvyšší správní soud rovněž neshledal ve správním spisu žádné jiné úkony provedené v odvolacím řízení, se kterými by ve světle dosavadní judikatury (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 81, ze dne 29. 8. 2007, č. j. 8 Afs 19/2006 - 72 a ze dne 18. 10. 2007, č. j. 7 Afs 201/2006 - 106, všechny dostupné na www.nssoud.cz, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 - 60, publikované pod č. 1438/2008 Sb. NSS) bylo možné spojovat účinek přerušování běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu.

V. Shrnutí

Nejvyšší správní soud dospěl k následujícím závěrům. Za prvé, daň je podle § 47 daňového řádu 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. Za druhé, dnem nabytí právní moci odvolacího rozhodnutí stěžovatele (a tudíž i dnem nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů správce daně) je datum doručení tohoto odvolacího rozhodnutí daňovému subjektu a absence doručení v tříleté prekluzivní lhůtě podle § 47 daňového řádu tudíž znamená propadnutí této lhůty. V projednávaném případě bylo sice rozhodnutí stěžovatele vydáno dne 23. 12. 2004, tedy ještě před uplynutím zákonné tříleté prekluzivní lhůty (jež končila dne 31. 12. 2004), nicméně bylo doručeno až dne 3. 1. 2005, a tudíž nenabývalo v průběhu prekluzivní lhůty právní moci.

Uplatněné kasační námitky tudíž nejsou důvodné, nad rámec stížních bodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že neshledal ani jiné vady, k nimž by musel dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlížet z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

VI. Rozhodnutí o nákladech řízení

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, nicméně v řízení před Nejvyšším správním soudem nebyl zastoupen advokátem ani nedoložil, že by mu vznikly jiné náklady řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 31. července 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu