



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: **Holman Business Partner, spol. s r. o.**, se sídlem Baarova 395/1, Praha 4, zastoupeného ing. R. T., daňovým poradcem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2008, č. j. 6 Ca 110/2006 - 82,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce ing. R. T. do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 2400 Kč.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností brojí žalovaný – Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu (dále též „stěžovatel“) proti rozsudku Městského soudu v Praze, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 15. 2. 2006, č. j. FŘ-2334/13/06.

II.

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

Spornou právní otázkou bylo v daném případě posouzení plynutí lhůty pro dodatečné stanovení daně, tj. výklad ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a ustanovení § 41 s. ř. s.

Stěžovatel tvrdí, že v daném případě podal žalobce přiznání k DPH za zdaňovací období září 1996 dne 25. 10. 1996; dne 11. 11. 1996 vydal Finanční úřad v Dobříši výzvu podle ustanovení § 43 daňového řádu. Prekluzivní lhůta ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu tak skončila 31. 12. 1999 (31. 12. 1996 + 3 roky). Dne 19. 8. 1997 byl vydán platební výměr (č. j. 16756/97/065970); odvolání proti němu bylo následně zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 2. 1998.

Žalobce poté požádal dne 10. 4. 1998 o povolení přezkoumání tohoto rozhodnutí, o čemž rozhodlo dne 21. 10. 1999 Ministerstvo financí pod č. j. 392/45 117/1998 tak, že tento přezkum povolilo. Z toho stěžovatel dovozuje, že prekluzivní lhůta podle cit. zákonného ustanovení končila dne 31. 12. 2001 (31. 12. 1999 + 3 roky).

Následně byla dne 23. 1. 2001 zahájena daňová kontrola a prekluzivní lhůta proto končila až ke dni 31. 12. 2004 (31. 12. 2001 + 3 roky).

Žalovaný poté vydal dne 2. 2. 2001 rozhodnutí č. j. 1286/01-130, kterým zrušil citovaný platební výměr 16756/97/065970. Odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítlo Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 20. 6. 2002, č. j. 184/45 864/2001.

Žalobce toto rozhodnutí napadl správní žalobou, kterou Nejvyšší správní soud usnesením doručeným dne 27. 2. 2004, č. j. 6 A 148/2002 - 77, odmítl. Následnou ústavní stížnost proti tomuto usnesení odmítl svým usnesením ze dne 9. 2. 2005, sp. zn. I. ÚS 656/03, Ústavní soud. Stěžovatel dovozuje, že běh předmětné prekluzivní lhůty byl přerušen a domnívá se, že k prekluzi by došlo v průběhu roku 2006. Pokud by se stavění této lhůty posuzovalo až od nabytí účinnosti s. ř. s., skončila by tato lhůta dne 27. 2. 2006.

Proto se stěžovatel domnívá, že pokud rozhodl dne 15. 2. 2006, učinil tak před uplynutím prekluzivní lhůty a navrhuje napadený rozsudek městského soudu zrušit.

III.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti rekapituluje průběh dosavadního řízení a uvádí, že za úkony ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu lze považovat pouze takové, které byly vydány zákonným způsobem. Jednotlivým úkonům pak konkrétně vytýká, v jakém směru byly protizákonné.

Žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel uplatnil kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. tvrdí nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Z obsahu kasační stížnosti i z vyjádření žalobce je přitom dostatečně patrné, že mezi účastníky řízení není sporu ohledně skutkových okolností případu, nýbrž že se rozcházejí v náhledu na jeho právní posouzení. Právě tímto směrem proto Nejvyšší správní soud, vázán důvody a rozsahem kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), upřel svoji další pozornost. To konkrétně znamená, že posoudil správnost právních závěrů obsažených v napadeném rozsudku městského soudu z hlediska lhůty pro dodatečné stanovení daně v tomto konkrétním případě.

Jedná se tedy o výklad ustanovení § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu, podle něhož platí:
„(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.“

Právní názor městského soudu vycházel – ve shodě s názorem stěžovatele - z toho, že povinnost podat daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 1996 vznikla žalobci ke dni 25. 10. 1996, takže lhůta dle odst. 1 cit. ustanovení začala plynout dne 1. 1. 1997 a skončila dne 31. 12. 1999. Shoda mezi stěžovatelem a městským soudem je rovněž v tom, že když byla dne 23. 1. 2001 zahájena daňová kontrola, měla prekluzivní lhůta běžet počínaje 31. 12. 2001 a konče 31. 12. 2004.

Sporným je proto výklad odst. 2, tj. posouzení toho, zda nebyl ze strany správce učiněn úkon zakládající běh nové tříleté lhůty, a dále výklad ustanovení § 41 s. ř. s. V této otázce vycházel městský soud z právního názoru Nejvyššího správního soudu obsaženého v rozsudku ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004 (in: č. 634/2005 Sb. NSS), podle něhož „*zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běžší tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven (§ 47 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), a na běh této lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly.*“ Jestliže tedy v důsledku zahájení daňové kontroly dne 23. 1. 2001 začala běžet nová tříletá lhůta k dodatečnému stanovení daně od konce roku 2001, připadl její konec na 31. 12. 2004. Na tom nic nemění skutečnost, že v průběhu této lhůty byl dne 13. 7. 2004 vydán dodatečný platební výměr, jelikož v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94 (in: č. 953/2006) „*platebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.*“ Konečně opřel městský soud svůj závěr o právní názor Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 31. 5. 2006, sp. zn. 5 Afs 42/2004, in: č. 954/2006 Sb. NSS), podle něhož „*ustanovení § 47 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., 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. Nastačí tedy, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně.*“ Městský soud tak dospěl k závěru, že rozhodným pro posouzení lhůty dle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu nebyl den vydání dodatečného platebního výměru (13. 7. 2004), nýbrž 15. 2. 2006, kdy bylo vydáno (resp. 7. 3. 2006, kdy toto rozhodnutí bylo doručeno žalobci) rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Protože lhůta pro doměření předmětné daně uplynula dne 31. 12. 2004, byla daň vyměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty dle citovaného ustanovení daňového řádu.

S citovaným právním názorem městského soudu se Nejvyšší správní soud bezesbytku ztotožňuje, a to již proto, že tento názor plně vychází z ustálené judikatury zdejšího soudu, od které není dán žádný racionální důvod se v nyní rozhodované věci jakkoliv odchylovat.

Stěžovatel však poukazuje na ustanovení § 41 s. ř. s., podle něhož „*stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen "správní delikt") lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, odvodů, žalob na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu České republiky, státních*

fondů a rozpočtů územních samosprávných celků.“ K tomu Nejvyšší správní soud ustáleně uvádí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, sp. zn. 1 Afs 9/2008, in: www.nssoud.cz), že „*zahájením soudního řízení se lhůta pro vyměření (doměření) daně (§ 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) v souladu s § 41 s. ř. s. staví a pokračuje až po pravomocném skončení soudního řízení. Části lhůty uběhlé před zahájením soudního řízení a po jeho skončení se sčítají.*“

V nyní projednávané věci stěžovatel poukazuje na skutečnost, že žalobce podal dne 21. 8. 2002 (poznámka soudu: nejprve k Městskému soudu v Praze, postoupenou následně Vrchnímu soudu v Praze) proti dříve citovanému rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 20. 6. 2002 správní žalobu, kterou Nejvyšší správní soud odmítl usnesením ze dne 7. 10. 2003, č. j. 6 A 148/2002 - 77. Toto usnesení nabylo právní moci dne 17. 10. 2003.

Je tak třeba přisvědčit stěžovateli v tom, že po dobu řízení před Nejvyšším správním soudem se lhůta pro vyměření daně zakotvená v ustanovení § 47 daňového řádu stavěla a pokračovala teprve po pravomocném skončení soudního řízení. To konkrétně znamená, že předmětná prekluzivní lhůta neběžela od 1. 1. 2003 do 17. 10. 2003, kdy nabylo právní moci citované usnesení zdejšího soudu. Počátek stavění této lhůty teprve od 1. 1. 2003 a nikoliv již od podání žaloby dne 21. 8. 2002 je dán tím, že teprve soudní řád správní výslovně zavedl právní institut stavění lhůty v případě lhůt pro zánik práva ve věcech daní. Dřívější úprava správního soudnictví obsažená v části páté občanského soudního řádu na tuto možnost nepamatovala a zdejší soud má za to, že za situace absence výslovné zákonné úpravy nelze žádný právní institut vykládat v neprospěch daňového subjektu, a to zejména s ohledem na obecnou právní zásadu nepřipustnosti retroaktivity k tíži.

Pokud stěžovatel poukazuje na to, že citované usnesení Nejvyššího správního soudu bylo následně dne 15. 12. 2003 napadeno ústavní stížností u Ústavního soudu a ten ji usnesením ze dne 9. 2. 2005, sp. zn. I. ÚS 656/03, odmítl jako zjevně neopodstatněný návrh a z toho dovozuje, že předmětná prekluzivní lhůta uplynula nejdříve koncem listopadu 2006, dopouští se omylu. Z ustanovení § 41 s. ř. s. totiž jednoznačně plyne, že se vztahuje toliko na „*dobu řízení před soudem podle tohoto zákona*“. Řízení před Ústavním soudem, upravené zákonem č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, je řízením zcela samostatným, nevztahuje se na ně soudní řád správní a žádnou výkladovou metodou nelze přesvědčivě dovodit, že stavění lhůty upravené ustanovením § 41 s. ř. s. by se mohlo vztahovat i na řízení před Ústavním soudem. Je totiž třeba také vidět, že toto stavění lhůty představuje výjimku z obecné zásady, podle níž se lhůty pro zánik práva po dobu soudního řízení nestaví a jak známo, každou výjimku je třeba vykládat zužujícím způsobem. Navíc, rozšíření této výjimky i na řízení před Ústavním soudem by odporovalo nejen gramatickému znění zákonné normy, nýbrž bylo by i v rozporu s obecnou zásadou, podle níž nelze v pochybnostech uplatňovat žádné právní omezení či povinnost v neprospěch adresáta právní normy (in dubio mitius).

Lze tak uzavřít, že pokud v daném případě končila prekluzivní lhůta pro doměření daně dne 31. 12. 2004, byla v důsledku podané správní žaloby „nastavena“ o necelých deset měsíců, tzn. dobu řízení před Nejvyšším správním soudem (začínající dnem 1. 1. 2003 a končící dnem 17. 10. 2003). Rozhodnutí stěžovatele vydané až dne 15. 2. 2006 tak bylo vydáno až po marném uplynutí subjektivní tříleté prekluzivní lhůty zakotvené v ustanovení § 47 daňového řádu.

Právní názor vyslovený Městským soudem v Praze v napadeném rozsudku je proto správný a ze všech shora uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud 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 s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem. Ze soudního spisu vyplývá, že žalobce byl zastoupen daňovým poradcem, který podal vyjádření ke kasační stížnosti; soud proto určil ve smyslu ustanovení § 35 odst. 2 s. ř. s. odměnu částkou 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.

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

V Brně dne 27. listopadu 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu