



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **QANTO, s. r. o.**, se sídlem Bubenská 8a/943, Praha 7, Holešovice, IČ 48172766, zastoupené JUDr. Milanem Břeněm, advokátem se sídlem nám. Míru 28, Svitavy, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2006, č. j. 3682/130/2006-Vo, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2007, č. j. 31 Ca 190/2006 - 19,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2007, č. j. 31 Ca 190/2006 - 19, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 25. 7. 2006, č. j. 3682/130/2006-Vo, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Svitavách ze dne 18. 4. 2005, č. j. 28148/05/263912/6158 - platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2001, a č. j. 28168/05/263912/6158 – platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2001, kterými byla žalobkyni stanovena vlastní daňová povinnost za uvedená zdaňovací období v celkové výši 7 866 518 Kč.

Vyměření daně se týkalo žalobkyní přijatých daňových dokladů č. 2001010 a č. 2001011 za zdaňovací období listopad 2001 a č. 2001013 a č. 2001014 za zdaňovací období prosinec 2001, vydaných společností ZASBANK, spol. s r. o., s předmětem plnění cestovní zubní kartáčky a keramické lampy.

V žalobě proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně v podrobnostech namítala, že správce daně nesprávně vedl důkazní řízení, hodnotil důkazy mimo meze logického uvažování a v rozporu s § 31 a § 3 odst. 3 daňového řádu a s obsahem daňového spisu, nevyvrátil

věrohodnost žalobkyní předložených důkazních prostředků a tedy neunesl své důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 daňového řádu, neprokázal zastření faktického stavu stavem formálně právním dle § 2 odst. 7 daňového řádu, a tímto postupem porušil § 19 odst. 1, 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, když neuznal nárok na odpočet daně na vstupu.

Krajský soud v Hradci Králové rozhodnutí žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 30. 11. 2007. V odůvodnění uvedl, že veden závěry vyslovenými v nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, a v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 3 As 57/2004 - 39, zkoumal *ex officio*, zda nedošlo k prekluzi práva vyměřit daň. Shledal, že vytýkáací řízení, které je z hlediska § 47 odst. 2 daňového řádu nutno považovat jako celek za jediný úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, bylo zahájeno v roce 2002. Prekluzivní lhůta k pravomocnému vyměření daně tedy v daném případě pro obě zdaňovací období skončila dnem 31. 12. 2005. Platební výměry byly sice vydány dne 18. 4. 2005, konečné rozhodnutí ve věci (rozhodnutí o odvolání) však žalovaný vydal až dne 25. 7. 2006 a žalobkyni je doručil dne 28. 7. 2006, tedy bezpochyby po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále též stěžovatel) včas podanou kasační stížností. Souhlasil se závěrem soudu, že vytýkáací řízení zahájené v roce 2002 bylo úkonem směřujícím k vyměření daně, který prodloužil základní lhůtu. Dalším takovým úkonem, který směřoval k vyměření daně a rovněž prolomil lhůtu pro vyměření daně, však byl výslech svědkyně E. R., provedený na žádost daňového subjektu až v odvolacím řízení (protokol ze dne 25. 8. 2005, č. j. 58253/05/263912/6158). Jediným zamýšleným účelem tohoto úkonu bylo ověřit v rámci odvolacího řízení správnost dosavadního vyměření daně a směřoval k tomu, aby o vyměření daně bylo pravomocně rozhodnuto. Tento úkon pak odpovídá i účelu § 47 odst. 2 daňového řádu, jak je uveden v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2007, č. j. 8 Afs 19/2006 - 72, a ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 151/206 - 63. Tímto úkonem předmětná lhůta začala běžet znovu od konce roku 2005. Podmínky § 47 daňového řádu byly dodrženy a k vyměření daně tedy došlo nepochybně před uplynutím prekluzivní lhůty. Z uvedených důvodů navrhl, aby kasační soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznila neaplikovatelnost judikátů, na něž odkázal žalovaný, v dané věci. Oba zmíněné rozsudky řeší situaci, kdy již bylo původní rozhodnutí daňového orgánu soudem zrušeno a jednalo se tak o rozhodnutí vydávaná při respektování soudem vysloveného názoru. Dále konstatovala, že z titulní strany protokolu o výslechu svědkyně R. je zřejmé, že tento úkon byl proveden 25. 8. 2004 a nikoli 25. 8. 2005. Tento úkon pak ani obsahově nesplňuje znaky, které by s ním spojovaly přerušování běhu prekluzivní lhůty. Nešlo o výraz procesní aktivity žalovaného a tento úkon nesměřoval k ověření správnosti dosavadního vyměření daně, ostatně k tomu ani nebyl způsobilý. Význam této výpovědi spočíval prakticky pouze v popisu postupu práce s doklady, v identifikaci písma svědkyně a v určení jednotné číselné řady žalobkyně. Předmětný výslech se navíc týkal pouze části období a tedy jen části daňové povinnosti za dané období. Závěrem žalobkyně navrhla zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

V dané věci krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného, když z moci úřední (tedy aniž by žalobkyně takovou námitku v řízení před soudem včas uplatnila) shledal, že k vyměření daně došlo po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené § 47 daňového řádu.

Předchozí judikatura týkající se obecně povahy námitky prekluze práva nebyla ani jednotná ani jednoznačná. Otázkou prekluze při vyměření daně se však již zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, a to v usnesení ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161 (publikovaném pod č. 1542/2008 Sb. NSS). Uzavřel, že daň je v prekluzivní lhůtě podle § 47 daňového řádu nutno vyměřit či doměřit pravomocně. Dále pak hodnotil, zda vyměření daňové povinnosti po uplynutí lhůty stanovené v § 47 daňového řádu je rozhodnutím nicotným či toliko rozhodnutím nezákonným a zda je povinností soudu přihlížet k prekluzi práva na vyměření daně ve smyslu § 47 daňového řádu z úřední povinnosti, aniž by taková žalobní námitka byla žalobcem uplatněna, popřípadě pokud byla uplatněna po uplynutí zákonem stanovené dvouměsíční lhůty pro podání žaloby. Zde vyslovil, že *„vyměření daně nebo doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet po uplynutí lhůty stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je nezákonným rozhodnutím. K zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu citovaného ustanovení téhož zákona soud přiblížně jen k námitce účastníka řízení.“* Vycházel přitom ze skutečnosti, 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 soudní řád správní v § 76 odst. 2 pro případ zjištění, že rozhodnutí trpí takovými vadami, které vyvolávají jeho nicotnost. Vyměření nebo doměření daně po uplynutí lhůty podle § 47 daňového řádu je sice vadou rozhodnutí, nikoliv však vadou tak intenzivní a zřejmou, aby způsobila faktickou neexistenci tohoto rozhodnutí; nelze proto hovořit o rozhodnutí nicotném (srov. též č. 793/2006 Sb. NSS).

Dále rozšířený senát vycházel z toho, že v daňovém řízení jednají správci daně 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 daňového řádu, je 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 soudní řád správní připouští jen shora již zmíněnou výjimku v případě nicotnosti rozhodnutí.

V předmětném usnesení se pak rozšířený senát mimo jiné zabýval též srovnáním s rozhodnutími, z nichž v nyní souzené věci vycházel krajský soud [rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 3 As 57/2004 - 39 (č. 845/2006 Sb. NSS), týkající se zániku odpovědnosti za přestupek, a nález Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07 (<http://nalus.usoud.cz>)].

Krajský soud proto pochybil, pokud zkoumal, zda došlo k vyměření daně v zákonné lhůtě, neboť tato námitka nebyla řádně v řízení uplatněna a soud ji neměl zkoumat z úřední povinnosti. Zatížil tak řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d), § 109 odst. 3 s. ř. s.].

V této souvislosti ještě Nejvyšší správní soud činí věcnou poznámku: totiž i kdyby v souzeném případě žalobkyně námitku prekluze včas uplatnila, nebyla by důvodná. Jak vyplynulo ze správního spisu, správce daně ještě v průběhu prekluzivních lhůt, jejichž počátek byl určen zahájením vytykáčích řízení v roce 2002 a konec by tak shodně připadl na 31. 12. 2005, učinil již mimo vytykáčící řízení (zde je možné akceptovat závěr krajského soudu, že z hlediska § 47 odst. 2 daňového řádu lze vytykáčící řízení považovat stejně jako daňovou kontrolu jako celek za jediný úkon, k tomu srov. č. 634/2005 Sb. NSS) úkon směřující k vyměření daně. Jednalo se o výslech svědkyně E. R., jenž byl proveden v rámci odvolacího řízení dne 25. 8. 2005,

a jehož se žalobkyně (prostřednictvím jejího jednatele i zástupce) osobně účastnila. Kasační soud přitom nemá vzhledem k obsahu protokolu o tomto výslechu pochyb, že byl proveden až v rámci odvolacího řízení, a tedy v roce 2005, nikoli v roce 2004, jak ve vyjádření ke kasační stížnosti tvrdila žalobkyně. Tento úkon pak svým obsahem, rozsahem i zaměřením splňoval náležitosti, kladené usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94 (č. 953/2006 Sb. NSS) obecně na úkon, způsobilý prolomit prekluzivní lhůtu pro vyměření daně dle § 47 odst. 2 daňového řádu, a to bez ohledu na skutečnost, že jeho provedení navrhla sama žalobkyně. Týkal se obou dotčených zdaňovacích období a v jejich rámci všech inkriminovaných daňových dokladů, vycházel z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu a jeho jediným zamýšleným cílem bylo ověřit v rámci odvolacího řízení skutečnosti rozhodné pro posouzení správnosti předchozího vyměření daně. Tento úkon směřoval k tomu, aby o vyměření daně bylo pravomocně rozhodnuto a jako takový přerušil běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. V této souvislosti kasační soud odkazuje na obecně platné závěry, vyplývající k této otázce z jeho rozsudku ze dne 29. 8. 2007, č. j. 8 Afs 19/2006 - 72 (www.nssoud.cz).

Kasační stížnost byla shledána důvodnou, Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. června 2008

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu