



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Run Project s. r. o.**, se sídlem Znojmo, Alšova 992/10, zast. JUDr. Zdeňkou Podrazkou, advokátkou se sídlem ve Znojmě, MUDr. Jana Jánského 5, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 3. 2008, č. j. 31 Ca 14/2007 – 46,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 31 Ca 14/2007 – 46 ze dne 27. 3. 2008 **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d ň ě n í :

Žalobce (dále jen stěžovatel) se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2006, č. j. 16711/06-1200-701607. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001, č. j. 133388/05/346914/5089 ze dne 9. 12. 2005; tímto byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň ve výši 1 444 290 Kč. Rozsudkem ze dne 27. 3. 2008, č. j. 31 Ca 14/2007 - 46 byla žaloba stěžovatele zamítnuta jako nedůvodná.

Stěžovatel napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností, přičemž uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady předchozího správního řízení.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že v žalobě namítal, že předmětný dodatečný platební výměr nebyl doručen jeho zástupci Ing. J. K., neboť ze spisu ani při jednání ve věci u krajského soudu žalovaným není uvedena žádná skutečnost, z níž by bylo zřejmé splnění podmínek pro uplatnění ust. § 17 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Dle stěžovatele, jak žalovaný tak soud, vycházeli z předpokladu, že zástupce stěžovatele Ing. J. K., se v době odeslání a uložení zásilky poštovní přepravou v místě doručování zdržoval. Tento předpoklad však již v odvolání i při jednání u soudu stěžovatel vyvrátil. Ze správního spisu neplyne a ani při jednání u soudu nebyl žalovaným předložen jediný důkaz či tvrzení podporující hypotézu, že se tehdejší zástupce stěžovatele v místě doručení zdržoval, ačkoliv tuto povinnost žalovanému ukládá ust. § 31 odst. 8 písm. a) a b) zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatel dále uvádí, že v žalobě uplatnil námitku naplnění podmínek zániku práva ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud dovodil, že tato námitka je nedůvodná, avšak dle stěžovatele je tento závěr soudu nezákonný. Stěžovatel se shoduje s názorem soudu I. stupně, že k obnově běhu lhůty musí být učiněn úkon, o němž by byl stěžovatel spraven do 1. ledna 2006, jinak dojde k zániku práva. Krajský soud však považuje za úkon obnovující běh lhůty doručení platebních výměrů. Stěžovatel je naopak toho názoru, že rozhodnou skutečností, která by obnovila běh lhůty není vlastní doručení platebních výměrů, ale doručení rozhodnutí žalovaného resp. nabytí právní moci těchto platebních výměrů, ke kterému došlo 15. 11. 2006.

S ohledem na výše uvedené navrhuje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud rozhodl, že napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 27. 3. 2008, č. j. 31 Ca 14/2007 - 46 se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti považuje námitku ohledně nesprávného doručování za účelovou. Dle žalovaného z obsahu odvolání datovaného dnem 16. 1. 2006 a jeho doplnění ze dne 20. 2. a 22. 3. 2006 je zřejmé, že neobsahovalo žádnou námitku ve smyslu ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, konkrétně tvrzení, že by se Ing. K. v době doručování v místě doručení nezdržoval. Při jednání soudu dne 27. 3. 2007 nevyzvednutí zásilky obsahující dodatečné platební výměry Ing. K. odůvodnil odvoláním plné moci stěžovatelem. Jak vyplývá z protokolu o ústním jednání č. j. 130406/05/346932/2524, odmítl Ing. K. převzít dodatečné platební výměry osobně a žádal, aby mu byly zaslány poštou do jeho kanceláře. Správce daně zásilku obsahující předmětná rozhodnutí předal k poštovní přepravě v úterý 13. 12. 2005 a zásilka byla uložena na poště dne 14. 12. 2005. Odvolání plné moci Ing. K. oznámil správci daně teprve 19. 12. 2005, z čehož vyplývá, že v době odeslání zásilky a jejího uložení na poště byl Ing. K. zástupcem stěžovatele.

Co se týče druhé námítky stěžovatele ohledně zániku práva dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, je žalovaný toho názoru, že tato námitka nebyla v žalobě doručené Krajskému soudu v Brně dne 22. 1. 2007 ani v jejím doplnění doručeném dne 3. 7. 2007 obsažena. V této souvislosti žalovaný poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, jež mimo jiné uvádí, že námitku (žalobní bod) spočívající v tvrzení, že daň byla vyměřena nebo doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené § 47 zákona o správě daní a poplatků, je třeba uplatnit ve stanovené dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby dle ust. § 72 odst. 1 s. ř. s. Vyměření či doměření daně po uplynutí lhůty stanovené § 47 cit.

zákona je nezákonným rozhodnutím a k zániku práva vyměřit a doměřit daň soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení.

Z uvedených důvodů pokládá žalovaný kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje ji zamítnout.

Nejvyšší správní soud k projednávané věci uvádí, že v případě posouzení důvodnosti podané kasační stížnosti, je v první řadě rozhodující zejména zodpovězení otázky, zda došlo k prekluzi práva daň dodatečně vyměřit dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud vycházel z níže uvedených ustanovení zákona o správě daní a poplatků:

Dle ustanovení § 32 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní a poplatků) lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Rozhodnutí, jimiž stanoví správce daně základ daně a daň, sděluje správce daně daňovému subjektu formou platebního nebo dodatečného platebního výměru nebo hromadným předpisným seznamem (§ 32 odst. 8).

Dle ustanovení § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je poslední známou daňovou povinností částka daně nebo daňová ztráta ve výši, tak jak ji naposled stanovil pravomocně správce daně, a to bez ohledu, zda daň byla stanovena podle § 46 odst. 5 platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo rozhodnutím o opravném prostředku.

Dle 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.

Dle odstavce druhého ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, 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.

Smyslem citovaného ustanovení je stanovit prekluzivní lhůtu, po jejímž marném uplynutí již nelze daň vyměřit ani doměřit. Prekluzi je nutno z hlediska teorie práva chápat jako jeden ze způsobů zániku práva v důsledku jeho neuplatnění ve stanovené době, bez ohledu, pro jaké důvody nebylo právo ve lhůtě uplatněno. Zaniklé právo nelze přiznat.

Stěžovatel má za to, že mu byla daň dodatečně vyměřena nabytím právní moci rozhodnutí o opravném prostředku ze dne 15. 11. 2006 až po uplynutí prekluzivní lhůty dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků.

K nastolené právní otázce je nutno zdůraznit, že se jí Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti již opakovaně věnoval. V této souvislosti lze poukázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu 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 již dříve vyslovenému v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61 (přístupno

na www.nssoud.cz) a 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.

Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 – 61 (tedy v době, kdy rozhodoval žalovaný o odvolání) i dále např. v rozsudku ze dne 31. 7. 2008, č. j. 5 Afs 6/2008 - 110, přístupné na www.nssoud.cz), dospěl k závěru, že § 47 zákona o správě daní a poplatků je třeba vykládat tak, že daň je nutno ve zmíněné prekluzivní lhůtě vyměřit či doměřit pravomocně. Dle cit. rozsudků „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 vyšší 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 takéž 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 opakovaně judikoval: 1) *právní moc správního rozhodnutí je taková jeho vlastnost, která činí výrok rozhodnutí o právu nebo povinnosti závazným a nezmenitelným, a vytváří tak překážku bránící novému projednání věci*; 2) *pravomocné rozhodnutí je „odstranitelné“ pouze cestou mimořádných opravných prostředků či rozhodnutím soudu ve správním soudnictví k podané žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, a konečně 3) aby bylo rozhodnutí v daňovém řízení perfektní, je nutné, aby nabylo právní moci.*

Nejvyšší správní soud, jak výše uvedeno, konstatoval, že ačkoliv zákon o správě daní a poplatků 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 vyšší 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 ani v nyní projednávané věci neshledal důvod odchýlit se od své stávající jednotné judikatury a s ohledem na výše uvedené lze tedy jednoznačně uzavřít, že tříletá prekluzivní lhůta platí i pro rozhodnutí odvolacího orgánu resp. doručení příjemci rozhodnutí, které tvoří s rozhodnutím správce daně I. stupně jeden celek a nelze akceptovat, aby daňová rozhodnutí nabyla právní moci až po lhůtě stanovené v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, jejímž marným uplynutím zaniká právo daň vyměřit či doměřit. Jiný výklad by vedl k tomu, že výše uvedená prekluzivní lhůta by mohla být svévolně, především nečinností

správního odvolacího orgánu prodlužována k újmě 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 vyplývá ze správního spisu byl v dané věci dne 9. 12. 2005 správcem daně vydán dodatečný platební výměr č. j. 133388/05/346914/5089, kterým stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001, a to na základě výsledků provedené daňové kontroly zahájené dne 3. 12. 2002.

Za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, který založil běh nové tříleté prekluzivní lhůty, je v daném případě nutno považovat zahájení daňové kontroly. Byla-li tedy správcem daně před uplynutím lhůty stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven. Daňovou kontrolu je však nutno chápat jako celek a běh lhůty dle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu již nemohou ovlivnit jednotlivé úkony správce daně provedené v průběhu daňové kontroly (např. vydání výzev, projednání zprávy o daňové kontrole apod. – k tomu viz např. rozsudek č. j. 2 Afs 69/2004 - 52 ze dne 21. 4. 2005, www.nssoud.cz).

Lhůta pro doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 tak v daném případě začala znovu běžet od konce roku 2002 a skončila dnem 31. 12. 2005. Z předloženého správního spisu nevyplývá, že by správce daně či žalovaný učinili ve vztahu ke stěžovateli jakýkoli další relevantní úkon směřující k doměření daně ve lhůtě do 31. 12. 2005, jež by výše uvedenou lhůtu prodloužil. Lhůta pro doměření daně dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků tak uplynula dnem 31. 12. 2005. Ačkoliv správce daně I. stupně rozhodnutí o doměření daně - dodatečný platební výměr vydal dne 9. 12. 2005, tedy ve tříleté lhůtě, rozhodnutí o odvolání, které stěžovateli pravomocně stanovilo daňovou povinnost za předmětné zdaňovací období roku 2001, bylo vydáno až téměř po roce, dne 15. 11. 2006 a doručeno stěžovateli bylo dne 20. 11. 2006, tzn. až po uplynutí prekluzivní lhůty.

Tvrdí-li nyní žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, že stěžovatel námitku prekluze práva daň vyměřit v žalobě neuplatnil, a proto se jí krajský soud neměl zabývat, je nutno toto tvrzení žalovaného odmítnout. Jak vyplývá z žaloby podané dne 22. 1. 2007 námitka, že daň byla vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty, byla stěžovatelem řádně uplatněna v předmětné žalobě, a to konkrétně v bodu II. - Uvedení důvodů, v čem žalobce spatřuje nezákonnost. Krajský soud se jí tedy byl povinen zabývat, jestliže však dospěl k závěru, že k prekluzi práva daň vyměřit a doměřit v případě stěžovatele nedošlo, dopustil se nesprávného právního hodnocení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud dále uvádí, že vzhledem ke skutečnosti, kdy určující pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti bylo předně zodpovězení otázky prekluze práva v návaznosti na nabytí právní moci rozhodnutí o vyměření resp. doměření daně ve lhůtě dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, jeví se z tohoto pohledu nadbytečným zabývat se stěžovatelem namítaným nesprávným doručením dodatečného platebního výměru správcem daně I. stupně. Zdejší soud se proto touto námitku již dále nezabýval.

Z výše uvedených důvodů kasačnímu soudu nezbylo než kasační stížností napadený rozsudek zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení (§ 110 s. ř. s.).

Krajský soud v Brně je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 5. března 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu