

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **R. M.**, zastoupený JUDr. Janem Juračkou, advokátem se sídlem Tovární 7, Znojmo, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2006, č. j. 7379/05/FR 110-0107, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 1. 2008, č. j. 29 Ca 196/2006 - 45,

t a k t o :

Věc se postupuje rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobou ze dne 18. 6. 2006 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, jakož i jemu předcházejícího rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Jím byla žalobci vyměřena daňová povinnost k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 ve výši 147 744 Kč.

II.

Krajský soud zrušil napadené rozhodnutí bez nařízení jednání; v odůvodnění zdůraznil, že se jedná o daňovou povinnost zdaňovacího období roku 1994, daňové přiznání měl tedy žalobce povinnost podat do 31. 3. 1995. Vzhledem k zákonné úpravě prekluzivních lhůt v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), končila správním orgánům lhůta pro vyměření daně 31. 12. 1998. Protože však v průběhu roku 1996 započal správce daně u žalobce s provedením daňové kontroly, pak vzhledem k odst. 2 citovaného ustanovení se konec prekluzivní lhůty pro vyměření daně posunul na den 31. 12. 1999.

Dne 27. 2. 1998 rozhodl žalovaný (č. j. 110/3567/1997-202) o žalobcově daňové povinnosti za rok 1994.

V předmětné věci však poté ministerstvo financí rozhodlo podle § 55b daňového řádu o povolení přezkoumání výše uvedeného rozhodnutí žalovaného, a to dne 29. 12. 1999 (žalobci doručeno v lednu 2000), č. j. 391/60332/1998. Toto rozhodnutí pak představuje, dle argumentace krajského soudu, další úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu směřující k vyměření daně a proto se konec prekluzivní lhůty, ve které končí možnost vyměření daně, přesunul na 31. 12. 2003.

Žalovaný následujícím rozhodnutím ze dne 3. 4. 2000, č. j. FŘ-110/2254/98/0107-202 po provedeném přezkumu dospěl k závěru, že okolnosti nenasvědčují tomu, že by přezkoumávaným rozhodnutím došlo ke stanovení daně v nesprávné výši a proto ve shodě s § 55b odst. 1 daňového řádu přezkoumávané rozhodnutí (ze dne 27. 2. 1998, č. j. FŘ 110/3567/1997-202) potvrdil. Žalobce se sice proti zmíněnému potvrzujícímu rozhodnutí odvolal, ministerstvo financí (v této věci již odvolací orgán) však žalobcovu odvolání rozhodnutím ze dne 20. 6. 2001, č. j. 391/27930/2001, zamítlo.

Ve věci probíhalo před Krajským soudem v Brně řízení; žalobou bylo napadeno původní rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 1998, č. j. 110/3567/1997-202. Soud řízení usnesením ze dne 14. 1. 2002, sp. zn. 29 Ca 124/98, zastavil dle § 250i odst. 2 o. s. ř., neboť měl zato, že žalobce před podáním žaloby k soudu podal Ministerstvu financí podnět k přezkoumání rozhodnutí dle § 55b daňového řádu. (V odůvodnění usnesení krajský soud uvedl, že žalobcově žádosti o povolení přezkoumání rozhodnutí ministerstvo financí vyhovělo, ve věci bylo poté vydáno žalovaným nové rozhodnutí, proti kterému se žalobce opět odvolal. Existuje tedy ve věci další, nové rozhodnutí žalovaného).

Žalobce však proti usnesení krajského soudu o zastavení řízení brojil ústavní stížností; Ústavní soud zrušil toto usnesení krajského soudu nálezem ze dne 6. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 195/02, a uvedl, že „*Pokud je povoleno přezkoumání daňového rozhodnutí podle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a po tomto přezkoumání je rozhodnuto způsobem, který upravuje věta druhá § 55b odst. 1 cit. zákona, tj. dojde k potvrzení původního rozhodnutí, nejedná se o rozhodnutí nové; přerušil-li správní soud řízení o správní žalobě do skončení přezkoumného řízení, pak po vydání takového rozhodnutí v řízení pokračuje.*“

V návaznosti na uvedený nálezn pak krajský soud rozsudkem ze dne 17. 5. 2004, č. j. 29 Ca 102/2003 - 39, zrušil rozhodnutí žalovaného, jakož i jemu předcházející rozhodnutí správce daně. Další rozhodnutí ve věci – dodatečný platební výměr k dani za zdaňovací období roku 1994 (po provedeném šetření) správce daně vydal až dne 20. 6. 2005; o odvolání proti němu rozhodl žalovaný nyní přezkoumávaným rozhodnutím ze dne 15. 5. 2006, č. j. 7379/05/FŘ 110-0107.

Závěrem soud dovodil, že v souladu s § 41 s. ř. s. bylo probíhající soudní řízení obnoveno zmíněným nálezem Ústavního soudu dne 6. 3. 2003, zbývalo 300 dnů z původní tříleté prekluzivní lhůty; k jejímu uplynutí v důsledku probíhajícího soudního řízení došlo dne 24. 3. 2005. Do tohoto dne bylo povinností finančních orgánů daň žalobci pravomocně vyměřit. Rozhodnutí správního orgánu prvního stupně však bylo vydáno dne 20. 6. 2005, rozhodnutí žalovaného pak až 15. 5. 2006, tedy hluboce po uplynutí prekluzivní lhůty. V tomto ohledu soud přisvědčil žalobci.

Soud podotkl ještě závěrem, že soudní řízení v dané věci celkem probíhala 449 dnů, o tento počet byla „nastavena“ i prekluzivní desetiletá lhůta; ta tedy uplynula až 25. 3. 2007.

III.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný kasační stížností. Podstatou jeho argumentace byl nesouhlas s právním závěrem soudu o vyměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty.

Zdůraznil, že ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu nijak neomezuje počet úkonů s dopadem na běh prekluzivní lhůty. Stěžovatel má za to, že úkony, které provedl správce daně ještě před soudem označeným datem prekluze (24. 3. 2005), byly úkony směřujícími k vyměření

daně a proto měly vliv na běh prekluzivní lhůty (prodlužovaly ji). Jednalo se konkrétně o ústní jednání ze dne 2. 11. 2004 a výzvu k dokazování doručenou žalobci dne 19. 11. 2004. Žalovaný v tomto ohledu odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž i úkony, které správce daně provádí v odvolacím řízení, jsou těmi, které ve shodě s § 47 odst. 2 daňového řádu prolamují běh prekluzivní lhůty. Ve svém důsledku to znamená, že prekluzivní lhůta uplynula až dne 31. 12. 2007 a ne v roce 2005, jak nesprávně dovodil krajský soud.

Žalovaný připomněl, že nelze zaměňovat pojmy „prekluzivní“ a „promlčecí“ lhůta, jak to učinil ve svém rozsudku krajský soud. Daň totiž nelze vyměřit v libovolném horizontu, ale jen v rámci zákonem stanovené lhůty (§ 47 daňového řádu); prekluze je jedním ze způsobů zániku práva v důsledku jeho včasného neuplatnění.

Závěrem žalovaný zdůraznil, že daňovou povinnost stanovil žalobci za užití pomůcek; postupoval tak v souladu s právním názorem vysloveným krajským soudem v dřívějším zrušujícím rozsudku. V tomto ohledu je chybný závěr soudu, který právě tento postup žalovanému vytkl. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

IV.

Nastolenou relevantní právní otázkou pro souzenou věc je výklad § 47 odst. 2 ve vztahu k § 55b daňového řádu. Přesněji řečeno, je nutno odpovědět na otázku, zdali úkony, které jsou správcem daně prováděny v rámci řízení o mimořádném opravném prostředku – přezkoumání rozhodnutí dle § 55b daňového řádu - jsou způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty a od konce roku, v němž byly učiněny, založit běh nové tříleté lhůty pro vyměření daně.

V.

Rozhodující tříčlenný senát Nejvyššího správního soudu dospěl při předběžné poradě k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru vysloveného dříve Nejvyšším správním soudem v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96 (publikovaného ve Sb. NSS pod č. 793/2006). I když odpověď na tuto otázku je pouze dílčí odpovědí pro řešení sporné věci jako celku, je však rozhodnou pro stanovení konce prekluzivní lhůty pro vyměření předmětné daně. Předkládající senát dospěl k závěru, že ani v takovém případě nemůže spornou otázku rozhodnout sám a proto věc podle § 17 odst. 1 s. ř. s. předkládá k rozhodnutí rozšířenému senátu.

V označeném rozsudku rozšířený senát ve vztahu k úkonům, prolamujícím běh prekluzivní lhůty, uvedl: „Rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 7. 1998, č. j. 391/55146/1997, o povolení přezkoumání napadeného rozhodnutí byl tedy učiněn další úkon, který směřoval ke případnému doměření daně. Lhůta pro vyměření či doměření daně byla tak přerušena a běžela lhůta nová, ve shodě s ustanovením § 47 d. ř. V řízení, v němž Finanční ředitelství v Plzni přezkoumalo své rozhodnutí napadené mimořádným opravným prostředkem, dospělo k závěru, že způsob stanovení i výše daňové povinnosti zůstává beze změny tak, jak bylo rozhodnuto v původním řízení, tedy rozhodnutím ze dne 25. 2. 1997, č. j. 159/110/97, a potvrdilo tak své rozhodnutí ve shodě s ustanovením § 55 b odst. 1 věta poslední d. ř. Daňová povinnost byla žalobci stanovena ve shodě s § 47 d. ř.“

Vyjádřil tak právní názor, podle něhož i úkony, které jsou správcem daně učiněny po vyměření daně v rámci řízení o mimořádných opravných prostředcích jsou těmi, které mohou zasahovat do běhu prekluzivní lhůty, stanovené pro vyměření daně (resp. ji přerušit a založit běh nové tříleté lhůty).

V tomto bodě se však názor předkládajícího senátu dostává do rozporu s nyní označeným právním názorem vyjádřeným rozšířeným senátem.

VI.

První senát je názoru odlišného.

První senát při formulování svého názoru vycházel z teze, že smyslem právního institutu prekluze obecně je „pobídka“ (pro uplatňovatele či vykonavatele práva) k včasnosti provedení úkonu, k němuž se prekluze váže. V daňovém řízení má tak za cíl zabránit tomu, aby daňový subjekt byl neúměrně dlouho vystaven nejistotě z možnosti uskutečnění „donucujícího zákroku“ ze strany správce daně. Jejím smyslem je vlastně donutit nositele určité pravomoci k tomu, aby s jejím uplatněním neprodléval neúměrnou dobu. Jejím zavedením v právním systému (či jednotlivé právní normě) je snaha o dosažení právní jistoty v relevantně únosné době a o nastolení společensky žádoucí stability právních vztahů.

Lhůty pro vyměření daně jsou součástí třetí části daňového řádu, která upravuje problematiku vyměřovacího řízení, tedy celé období počínající okamžikem vzniku povinnosti podat daňové přiznání a konče pravomocným rozhodnutím o výši daňové povinnosti za předmětné zdaňovací období. Zákon tak umožňuje pravomocně vyměřit daňovou povinnost, tedy ukončit vyměřovací řízení, toliko v časovém úseku uvedeném v § 47 daňového řádu. Odst. 2 zmíněného ustanovení pak normuje, že úkony, které směřují k vyměření daně mají za následek přerušení běhu prekluzivní tříleté lhůty a vyvolají běh tříleté lhůty nové. Jsou to však pouze úkony, které učinil správce daně uvnitř prekluzivní lhůty a které navíc musí směřovat k vyměření daně (tedy žádné jiné úkony nemají tu moc běh prekluzivní lhůty přerušit a vyvolat její nový běh).

Pro zahájení řízení o mimořádných opravných prostředcích, jež jsou obsahem části páté zákona, jsou podmínky upraveny zvláště, specifickým způsobem. K iniciaci obnovy řízení jsou upraveny v § 54 odst. 3 daňového řádu, pro vyvolání přezkoumání rozhodnutí (tedy pro jeho nařízení či podání žádosti o jeho povolení) zákon žádné podmínky týkající se lhůty nestanovuje, avšak určuje je až pro provedení vlastního přezkoumání a to v § 55b odst. 2 daňového řádu. Uvádí: *„Toto přezkoumání může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Tuto lhůtu nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav.“*

V obou případech shodně platí, že zákon fixuje **počátek lhůty** pro vedení řízení o těchto mimořádných opravných prostředcích, avšak lhůtu pro jejich **ukončení** nikterak nestanovuje. Nelimituje tedy dobu, po kterou může řízení o mimořádných opravných prostředcích probíhat, neuvádí ani lhůtu, ve které musí být řízení o nich ukončeno, což se může jevit jako problém. (Tento deficit je však řešitelný použitím § 34c daňového řádu, který upravuje obecně lhůtu pro ukončení řízení; zmíněné ustanovení je sice koncipováno jako ochrana daňových subjektů před nečinností, nicméně jasně naznačuje, v jakých lhůtách má správní orgán postupovat, aby nepůsobil průtahy v řízení).

Předkládající senát tak dospěl k závěru, že ustanovení § 47 daňového řádu (pro souzenou věc je relevantní jeho odst. 2) se pro ukončení řízení o mimořádných opravných prostředcích vůbec nepoužije. Nepoužije se tedy ani jeho odst. 1, který hovoří o nutnosti ukončit vyměřovací řízení *„do uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání“*, jakož ani jeho odst. 2, který normuje, že *„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“*.

Vyvolané řízení o mimořádném opravném prostředku netvoří s původním vyměřovacím řízením, jež bylo pravomocně ukončeno, jeden celek, a proto také již nelze § 47 daňového řádu aplikovat. Samotné rozhodnutí, kterým správní orgán buď nařizuje či k žádosti strany povoluje přezkumné řízení, totiž ještě samo o sobě neznamená přímý zásah do pravomocného rozhodnutí. (Lze si představit, že k takovému zásahu by došlo až samotným rozhodnutím, kterým by bylo v rámci mimořádného opravného prostředku zrušeno původní pravomocné rozhodnutí a byl tak navozen stav neexistence rozhodnutí ve věci a nutnosti rozhodnout ve věci znovu – takový stav však není předmětem nyní souzeného sporu).

Pro souzenou věc to (dle názoru prvního senátu) znamená, že žádné úkony, které prováděl správce daně či žalovaný v rámci řízení o mimořádném opravném prostředku, nemohou mít tu způsobilost přerušit běh tříleté lhůty pro vyměření daně (ta je totiž již dávno pravomocně vyměřena) a založit běh tříleté lhůty další. Řízení o mimořádných opravných prostředcích je založeno na zásahu do již dříve pevně stanoveného právního stavu a proto je přípustné je vyvolat pouze za výjimečných podmínek, založených na pravidlech v příslušných ustanovení zákona (jeho části páté) specifikovaných; nelze proto § 47 v žádné jeho části použít.

Podle § 47 odst. 1 daňového řádu platí, že: *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.*

Počátek běhu prekluzivní lhůty daňový řád fixuje k povinnosti podat daňové přiznání za předchozí zdaňovací období.

V daném případě to, dle předkládajícího senátu, znamená, že prekluzivní lhůta pro vyměření daňové povinnosti k dani z příjmu fyzických osob za období r. 1994 končí 31. 12. 1998. To proto, že povinnost podat daňové přiznání k předmetné dani měl žalobce ve lhůtě do 31. 3. 1995 a od konce tohoto zdaňovacího období (r. 1996, 1997, 1998) běžela tříletá lhůta pro vyměření daně.

Protože však v průběhu roku 1996 byl učiněn úkon směřující k vyměření daně dle § 47 odst. 2 daňového řádu (daňová kontrola), prekluzivní lhůta pro vyměření této daně tak **končila dnem 31. 12. 1999**. Rozhodnutí Ministerstva financí o povolení přezkoumání rozhodnutí (ze dne 29. 12. 1999, doručeno v lednu 2000), ani následné rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2000 (jím dospěl žalovaný k závěru, že okolnosti pro změnu daně nenastaly a proto původní přezkoumávané rozhodnutí potvrdil dle § 55b odst. 1 daňového řádu) nemohou přivodit účinky předvídané v § 47 odst. 2 daňového řádu, neboť nejsou takovými úkony, které by směřovaly k **vyměření** daně. Pouze prověřují její správnost poté, co byla daň již pravomocně stanovena a to způsobem a za podmínek, které jsou striktně vyjádřeny v ustanoveních o mimořádných opravných prostředcích.

Předkládající senát na tomto místě upozorňuje na názor, který vyslovil Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (dostupné na <http://nalus.usoud.cz>); Ústavní soud zde popřel dosavadní model počítání lhůt označovaný také „1+3“, přičemž za správný považoval model, jež by bylo možné označit „0+3“. Podle něj k daňové prekluzi dochází po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nikoliv od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Nicméně pro nyní souzený případ je nerozhodné, kterou z metod počítání běhu prekluzivní lhůty rozšířený senát užije. Přiklonil-li by se k interpretaci uvedené ve zmíněném nálezu Ústavního soudu, pak by prekluzivní lhůta končila ve shodném období, neboť provedené úkony (daňová kontrola) proběhly v roce 1996 (předcházejí prekluzi práva) a proto by běh prekluzivní lhůty končil rovněž 31. 12. 1999.

První senát dospěl k závěru, že lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období skončila dnem 31. 12. 1999 a žádným relevantním úkonem nebyl před jejím uplynutím obnoven běh lhůty nové.

S ohledem na rozpornost obou názorů postupuje první senát rozšířenému senátu věc k rozhodnutí.

Předložená otázka rozšířenému senátu:

Mají úkony správce daně (jakéhokoliv stupně), provedené v rámci řízení o mimořádném opravném prostředku (zde rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 29. 12. 1999, č. j. 391/60332/1998 o povolení přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 1998, č. j. 110/3567/1997-202 podle § 55b odst. 4 daňového řádu) vliv na užití § 47 odst. 2 daňového řádu s účinky přerušení lhůty pro vyměření daně a založení běhu lhůty nové?

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa, JUDr. Jakub Camrda, JUDr. Miluše Došková, JUDr. Michal Mazanec, JUDr. Karel Šimka, JUDr. Jaroslav Vlašín a JUDr. Marie Turková. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V Brně dne 15. ledna 2009

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu