



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **ZFP s. r. o.**, se sídlem Na Řádku 8, Břeclav, zast. JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2005, č. j. 3702/2005/FŘ 110-0106, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2008, č. j. 30 Ca 43/2006-39,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2008, č. j. 30 Ca 43/2006 - 39, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

### **O d ů v o d n ě n í :**

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Břeclavi ze dne 10. 1. 2005, č. j. 926/05/298912/6743, tak, že částka 1 389 104 Kč se snižuje na částku 1 388 791 Kč. Prvostupňovým rozhodnutím (platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků) byla stěžovateli předepsána podle § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, za zdaňovací období roku 2001 ve výši, která byla posléze žalovaným snížena. Po provedené kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2001 u stěžovatele byly překvalifikovány příjmy z podnikání tří obchodních zástupců, kteří byli zároveň zaměstnanci stěžovatele, na příjmy ze závislé činnosti. Bylo totiž zjištěno, že stěžovatel v období roku 2001 vyplácel těmto osobám příjmy za zprostředkovatelskou činnost provedenou na základě uzavřených smluv o zprostředkování. Vyplacené odměny posoudil správce daně jako příjmy

plynoucí uvedeným osobám ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, ze kterých nebyla plátcem daně sražena ve správné výši záloha na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Zjištěný rozdíl byl předepsán k přímému proplacení. Krajský soud žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem a důvod pro vydání platebního výměru byl naplněn. Námitkou prekluze se krajský soud nezabýval, neboť byla uplatněna až v replice ze dne 23. 8. 2006, a tedy po dvouměsíční lhůtě určené k podání žaloby a k formulaci žalobních bodů podle § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“).

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Namítá tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit. A konečně také brojí proti nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Stěžovatel se domnívá, že krajský soud neměl postupovat podle § 72 odst. 1 s. ř. s., nýbrž podle § 76 odst. 2 s. ř. s., dle něhož zjistí-li soud, že rozhodnutí trpí takovými vadami, které vyvolávají jeho nicotnost, vysloví rozsudkem tuto nicotnost i bez návrhu. Stěžovateli je sice známo rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 86/2007, že vyměření daně nebo doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet po uplynutí prekluzivní lhůty je nezákonným rozhodnutím a že k zániku práva přihlédne soud jen k námitce účastníka řízení, ale domnívá se, že tento právní názor je v rozporu s judikaturou Ústavního soudu. V nálezu sp. zn. III. ÚS 1420/07 totiž Ústavní soud uvedl, že nepřihlédl-li správní soud ex offio k prekluzi práva správního orgánu vyměřit daň, jedná se o jinou vadu řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Sám Nejvyšší správní soud uvádí (sp. zn. 1 Afs 6/2005), že nicotný správní akt trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Jednou z vad způsobujících nicotnost je absolutní nedostatek pravomoci. O takovou vadu jde i v případě stěžovatele. Podle § 47 odst. 1 daňového řádu platí, že pokud není stanoveno 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. Z toho vyplývá, že v případě uplynutí této prekluzivní lhůty zaniká pravomoc správce daň vyměřit či doměřit. Pokud správce daně daň přesto vyměří, má takové rozhodnutí nicotný charakter a porušuje čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, dle něhož lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Nejvyšší správní soud dosud nikdy neuvedl svůj právní názor, jaké důsledky má neplatné rozhodnutí, které není nicotné. Při formulování svých závěrů by totiž musel dojít ke stejnému závěru jako Ústavní soud, že neplatnost podle daňového řádu znamená prakticky nicotnost. Proto měl i krajský soud v daném případě z úřední povinnosti přihlédnout k tomu, že rozhodnutí je nicotné.

Stěžovatel dále uvádí, že krajský soud postupoval nesprávně, když posvětil postup finančních orgánů, které dospěly k závěru, že předmětné zprostředkovatelské smlouvy pouze formálně zastřešely reálný výkon závislé činnosti tří zaměstnanců stěžovatele. Soud vyšel z toho, že tyto osoby vykonávaly na základě smluv o zprostředkování stejnou činnost jako na základě pracovních smluv, avšak podle stěžovatele se nijak nevyrovnal se žalobní námitkou, že tvrzení finančních orgánů v této věci nemá oporu v provedeném dokazování. Stěžovatel totiž správci daně předložil důkazní prostředky prokazující, že zmíněné osoby opravdu vykonávaly činnost obchodních zástupců, nejednaly přitom jménem stěžovatele, ale jménem svým, tuto činnost vykonávaly mimo prostory stěžovatele, za použití vlastních pracovních pomůcek a náklady

na tuto činnost nesly samy, stejně tak odměny neměly formu mzdy, ale provizí. V případě aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu je na správci daně, aby prokázal, že reálný stav je zastřen stavem formálním. To se mu ovšem nepovedlo.

Stěžovatel se domnívá, že krajský soud nesprávně posoudil skutečnost, že při zprostředkovatelské činnosti vznikly obchodním zástupcům jisté náklady, na jejichž úhradu jim nevznikl nárok, zatímco v případě, že by se jednalo o závislou činnost, byly by veškeré náklady na vykonávanou činnost nutně náklady stěžovatele samotného. Krajský soud totiž uvedl, že finanční orgány, v souladu s § 38h odst. 1 písm. a) až d) zákona o daních z příjmů, nemohly přihlídnout ke konkrétním výdajům, jež měly zmíněné osoby, neboť v tomto ustanovení je uvedeno, o jaké částky lze snížit při výpočtu zdanitelné mzdy za jednotlivé měsíce úhrn příjmů poplatníka, přičemž mezi těmito položkami nejsou výdaje poplatníka. Stěžovatel k tomu namítá, že krajský soud vůbec nevzal v potaz, že stěžovatel nevyplácel uvedeným osobám mzdu, ale provize, ve kterých již byly všechny jejich náklady zohledněny a že z výše uvedených důvodů nešlo o zastřený pracovní poměr. Navíc stěžovatel považuje tvrzení soudu za rozporné se zákonem. Podle § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně nejsou mj. náhrady cestovních výdajů, stravné, hodnota osobních ochranných, mycích a čistících pracovních prostředků, náhrady za opotřebení vlastního nářadí apod. Jestliže tedy správce daně překvalifikoval odměny za zprostředkování na mzdy, pak měl též v souladu s § 16 odst. 8 a § 2 odst. 3 daňového řádu překvalifikovat i výdaje obchodních zástupců na náhrady podle zmíněného ustanovení. Podle § 38h odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou mezi vyjmenovanými položkami též částky sražené nebo zaměstnancem uhrazené na pojistné na sociální zabezpečení, na příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a na pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, které je povinen platit zaměstnanec. Správce daně měl tedy ve smyslu § 16 odst. 8, § 2 odst. 3 daňového řádu započítat i částky pojistného, které obchodní zástupci zaplatili. V této souvislosti stěžovatel poukazuje i na znění § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů. Pokud krajský soud zmiňuje judikaturu ohledně zdaňování statutárních orgánů, pak je třeba uvést, že správce daně a žalovaný nearchumentovali ustanovením § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, dle něhož jsou zdaňovány příjmy statutárních orgánů, ale ustanovením § 6 odst. 1 písm. a) tohoto zákona a zastřeným stavem.

Krajský soud se dle stěžovatele dále vůbec nezabýval námitkou podanou v žalobě, která se týkala skutečnosti, že § 5 zákona o daních z příjmů nedopadá pouze na závislou činnost a nelze jím ani vyvracet argumenty týkající se rozdílu mezi tím, jak byl ve smlouvě stanoven nárok na provizi a povinnost jejího případného vrácení a jak je stanovena mzda. V případě, že by šlo o závislou činnost, musel by nést riziko odstoupení získaného klienta od uzavřené smlouvy stěžovatel. Právě podmíněnost provize je znakem podnikatelské činnosti, kdy obchodní zástupce jedná, na rozdíl od zaměstnance, na vlastní odpovědnost. Tím, že se touto námitkou krajský soud nezaobíral, zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

Stěžovatel se dále domnívá, že finanční orgány nepochopily institut předběžné otázky podle § 28 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení platí, že vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Finanční úřad v Břeclavi o příjmech obchodních zástupců, kteří řádně přiznali své příjmy ze živnosti, rozhodl jako o příjmech podle § 7 zákona o daních z příjmů. Tímto rozhodnutím je i v případě stěžovatele žalovaný vázán. Aby mohly být tyto příjmy překvalifikovány na příjmy ze závislé činnosti, muselo by být nejprve postupem podle § 54 nebo § 55b daňového řádu změněno pravomocné rozhodnutí u obchodních zástupců jako podnikajících fyzických osob. S názorem soudu, že žalovaný vedl daňové řízení se stěžovatelem, nikoliv se zmíněnými osobami, a proto věci těchto osob netvoří pravomocně rozhodnutou otázku ve vztahu ke stěžovateli, stěžovatel nesouhlasí. Namítá, že závěr soudu nemá oporu v daňovém řádu. Při vyměření daně u obchodních zástupců správce daně pravomocně rozhodl, že jde o příjmy podléhající § 7 zákona

o daních z příjmů. Tímto rozhodnutím byl tedy při daňovém řízení se stěžovatelem vázán, neboť šlo o posouzení stejné otázky, tedy jak se mají příjmy obchodních zástupců zdaňovat. Šlo tak o předběžnou otázku ve smyslu ustanovení § 28 odst. 1 daňového řádu.

Stěžovatel konečně namítá, že v daňovém řádu nemá oporu názor krajského soudu, dle něhož skutečnost, že povinnost plátce splnil jiný poplatník, nezakládá zánik plátcovy zákonné povinnosti. Pokud totiž dotyční zaměstnanci stěžovatele zahrnuli jim vyplacené příjmy do daňového příznání podle § 7 zákona o daních z příjmů a zaplatili daň, měli možnost požádat příslušného správce daně o její vrácení podle § 64 daňového řádu (v tom se krajský soud odvolal na usnesení Ústavního soudu, sp. zn. III. ÚS 697/07). Stěžovatel naproti tomu namítá, že podle § 59 odst. 7 daňového řádu je správce daně povinen přijmout každou platbu daně, i když není provedena daňovým dlužníkem, a zachází s ní stejným způsobem, jako by ji zaplatil dlužník. Vrácení platby tomu, kdo ji za dlužníka zaplatil, není přípustné. Z toho je zřejmé, že zaplacením daně poplatníkem za plátce plátcova zákonná daňová povinnost zaniká. Je logické, že když poplatník příslušnou daň uhradí z jakéhokoli důvodu sám (v daném případě proto, že bylo postupováno podle někdejšího rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové, který připustil, že jednatelé a společníci mohou pracovat pro společnost na základě živnostenského listu a že takovéto příjmy budou zdaňovány jako příjmy z podnikání), že se při předepisování daně z příjmů ze závislé činnosti plátcí k dani uhrazené poplatníkem přihlídnou. Jestliže soud tvrdí, že poplatníci mohou žádat o vrácení zaplacené daně podle § 64 daňového řádu, pak takovéto dodatečné řešení je zhoła nesmyslné, formální a šikanózní. Takovýto postup má jediný cíl – vyměřit plátcí penále, přestože daň byla odvedena (poplatníkem).

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření s kasační stížností nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Předně uvádí, že stěžovatel jako žalobce v řízení před krajským soudem uplatnil nové skutečnosti (námitku prekluze) až po uplynutí dvouměsíční propadné lhůty. Proto se jí soud správně nezabýval. Žalovaný dále zastává názor, že byl správně aplikován § 2 odst. 7 daňového řádu, neboť na základě provedeného důkazního řízení bylo zjištěno, že předmětnými zprostředkovatelskými smlouvami byl jen formálně zastřen výkon závislé činnosti zmíněných obchodních zástupců. Bylo totiž shledáno, že činnost vykonávaná obchodními zástupci z titulu uzavřených zprostředkovatelských smluv korespondovala s činností vyplývající z jejich pracovního zařazení na základě pracovních smluv. Navíc tato činnost byla provozována ve stejném předmětu činnosti, jako je předmět činnosti stěžovatele. Proto měly být příjmy zaměstnanců stěžovatele zdaněny jako příjmy ze závislé činnosti. I v dalším žalovaný souhlasí se závěry, k nimž dospěl krajský soud v napadeném rozsudku.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal procesní podmínky a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Krajský soud ve svém rozhodnutí uvedl, že „*námitkou prekluze uplatněnou až v replice ze dne 23. 8. 2006 se nemohl zabývat, neboť byla uplatněna po zákonem stanovené dvouměsíční lhůtě určené k podání žaloby a k formulaci žalobních bodů (§ 72 odst. 1 s. ř. s.)*.“ Žalobce v předmětné replice argumentoval tím, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně počala běžet v průběhu roku 2001 v jednotlivých měsících a byla přetržena daňovou kontrolou, která byla u stěžovatele zahájena dne 18. 10. 2002. Nová prekluzivní lhůta pro vyměření daně (resp. pro její předepsání k přímému placení)

tak počala běžet 1. 1. 2003 a skončila dnem 31. 12. 2005. Rozhodnutí žalovaného však nabylo právní moci až dne 2. 1. 2006, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty.

Krajský soud je ovšem k námitce prekluze povinen přihlížet z úřední povinnosti (a stejně tak musí učinit i soud zdejší). Tento závěr Ústavní soud konstantně traktuje ve svých rozhodnutích – viz nálezy ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, nálezy ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, nálezy ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07, všechny dostupné na [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz). S odůvodněním pak Ústavní soud tento svůj názor uvedl ve svém nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, dostupný na [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz). V něm Ústavní soud citoval rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, publ. pod č. 792/2006 Sb. NSS. V tomto rozhodnutí zdejší soud vyšel z toho, že „*právní řád tvoří jednotný celek; má povahu systému, který je dále diferencován v subsystémy různých úrovní (právo soukromé a veřejné; právní odvětví; právní instituty), jež v sobě slučují prvky podle různých kritérií. Ze systémové povahy právního řádu vyplývá, že jeho jednotlivé součásti (subsystému i prvky) vstupují do určitých funkčních vazeb. Z toho se podává přirozený požadavek, aby interpret určitého ustanovení právního předpisu neomezoval svůj rozhled toliko na jedno či několik ustanovení, ale aby jej chápal jako část celku (systému), která s ohledem na principy jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu vytváří s jeho ostatními částmi logický, resp. logicky souladný významový celek. Součástí systémového chápání právního řádu je i respektování toho, že různé právní předpisy upravují instituty, které jsou společné celému právnímu řádu, či alespoň několika jeho odvětvím, a jež byly doktrínou důkladně teoreticky propracovány; v takovém případě je nezbytné vycházet při jejich používání z doktrinálních závěrů a z rysů, které jsou jim společné. Ze systémové povahy právního řádu ovšem vyplývá i jeho hierarchická povaha, a mj. tedy i princip ústavně konformního výkladu právních předpisů.*“

Ústavní soud proto dovedl, že stejné právní instituty mohou náležet do několika právních odvětví. Stejný institut se může v různých odvětvích obsahově odlišovat, nemůže však jít o natolik zásadní odlišnosti, které by popřely pojmové znaky daného institutu. Totéž platí i pro prekluzi, s níž se lze setkat v právu soukromém i veřejném, hmotném i procesním. Ústavní soud uvedl, že „*ze širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v prvé řadě počítat konstrukci prekluze, založenou na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přiblížit z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoli procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.*“

Není pochyb, že lhůta k vyměření nebo doměření daně podle § 47 daňového řádu, o níž jde v předmětné věci, je prekluzivního charakteru. K prekluzi subjektivního veřejného práva státu na vyměření či doměření daně podle § 47 daňového řádu dochází marným uplynutím tam uvedené lhůty. Následkem je zánik samotného subjektivního práva, přičemž k tomuto následku se přihlíží z úřední povinnosti. Tomu nebrání ani ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., dle něhož je soud v žalobním řízení vázán žalobními body. Tuto vázanost totiž nelze absolutizovat.

Ústavní soud v uvedeném nálezu proto uzavřel, „*že též v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je povinností soudu přiblížit z úřední povinnosti k takovým skutečnostem významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy nebo prekluze, a to i v případě, že je žalobce nevytkl v žalobním bodu vůbec, nebo tak učinil až po lhůtě pro podání žaloby* (zvýraznil NSS vzhledem ke vztahu k nyní posuzovanému případu). *Tento závěr platí i pro prekluzi práva státu na vyměření nebo doměření daně: uplyne-li lhůta uvedená v § 47 (daňového řádu – pozn. NSS), aniž v ní byla daň pravomocně (...) vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přiblíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy. Krajský soud (...) je povinen zabývat se tím,*

*zda daň nebyla vyměřena či doměřena, přestože právo státu k tomu již zaniklo; pokud se tak stalo, musí rozhodnutí pro nezákonnost zrušit a vrátit věc správnímu orgánu k dalšímu řízení. Pokud žalobce prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou – jak bylo jeho povinností – zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby se otázkou prekluze výslovně zaměstnával v odůvodnění svého rozhodnutí (...). Nenamítal-li žalobce prekluzi práva vyměřit nebo doměřit daň v řízení před krajským soudem, vyhoví Nejvyšší správní soud kasační stížnosti (k námitce nebo z úřední povinnosti), pokud k prekluzi tohoto práva skutečně došlo.“* Obsáhle citovaný nálezn je tedy třeba považovat za judikát, který definitivně překonává závěry vyplývající z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS, dle něhož k zániku práva vyměřit či doměřit daň soud přihledne jen k námitce účastníka řízení. Podle čl. 89 odst. 2 Ústavy jsou vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu závazná pro všechny orgány i osoby.

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.* V odst. 2 nadepsaného ustanovení je zakotveno, že *byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce zdaňovacího období, 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.* V předmětné věci bylo dne 18. 10. 2002 stěžovateli oznámeno zahájení daňové kontroly týkající se daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2001, které je podle § 47 odst. 2 daňového řádu úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení (k tomu viz blíže i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, publ. pod č. 634/2005 Sb. NSS). Od konce roku 2002 se tak odvíjí nová tříletá lhůta. Tato lhůta končí dne 31. 12. 2005. Tento den sice připadá na sobotu, nicméně § 14 odst. 7 daňového řádu neobsahuje obvyklou klauzuli, dle níž připadá-li poslední den lhůty na den pracovního klidu, končí lhůta až následující pracovní den. Toto pravidlo obsahuje toliko § 14 odst. 8 daňového řádu, které se ale použije jen v případě uplatnění právních úkonů vůči správci daně. Ustanovení § 14 odst. 7 daňového řádu ovšem již toto pravidlo neobsahuje, z čehož vyplývá, že se od tohoto obecného principu počítání času chtěl zákonodárce odchýlit. Platební výměr, jímž byla daň předepsána k přímému placení, byl vydán Finančním úřadem v Břeclavi dne 10. 1. 2005. Proti tomu ovšem podal stěžovatel odvolání. O něm rozhodl žalovaný dne 19. 12. 2005 tak, že napadený platební výměr změnil. Rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 2. 1. 2006, kdy bylo jemu i jeho zástupci doručeno a stalo se tak vůči němu účinným.

Pro posouzení toho, zda uplynula tříletá prekluzivní lhůta, je však rozhodující právě až den nabytí právní moci rozhodnutí žalovaného. K tomuto závěru již zdejší soud dospěl v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publ. pod č. 954/2006 Sb. NSS. V něm je uvedeno: „*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. Daňový řád upravuje vyměřovací řízení v hlavě třetí. Výsledkem vyměřovacího řízení je správné a úplné stanovení základu daně a stanovení daně, její vyměření a předepsání do evidence daní. Dle ustanovení § 46 odst. 1 daňového řádu podle výsledků vyměřovacího řízení stanoví správce daně základ daně a její výši, která má být daňovému subjektu vyměřena a předepsána. O stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem nebo bromačným předpisným seznamem a takto vyměřenou daň současně předepíše (§ 46 odst. 4). Zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem a takto dodatečně stanovenou daň současně předepíše. Tento postup se uplatní přiměřeně i při vyměření daně nižší, než byla poslední známá daňová povinnost (§ 46 odst. 7).“*

V uvedeném rozsudku zdejší soud vyšel z toho, že rozhodnutí daňových orgánů - správce daně a odvolacího orgánu – tvoří celek. „Z toho vyplývá, 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 vyzoomí 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 (jak se ostatně stalo i v nyní posuzovaném případě – pozn. soudu). Z procesního hlediska je teprve v tento moment ukončen postup daňového orgánu při jejím vyměření či doměření.“

Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dále dovodil, že odvoláním napadená daňová rozhodnutí v důsledku absence lhůty pro vyřízení odvolání mohou nabyt právní moci se značným časovým odstupem od jejich vydání. „Nelze však akceptovat, aby daňová rozhodnutí nabyta 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. Pokud právo správce daně daň vyměřit či doměřit po uplynutí prekluzivní lhůty zaniká, je nutné, aby do této doby bylo rozhodnutí o vyměření či doměření daně perfektní, tzn. splňovalo všechny znaky individuální správního aktu (viz výše). Nelze tedy připustit, aby rozhodnutí o vyměření daně, byť bylo vydáno v zákonem stanovené lhůtě, nabylo právní moci, jako jednoho z obligatorních znaků po uplynutí prekluzivní lhůty a proces vyměření či doměření daně by tak byl dovršen až v době, kdy právo daň vyměřit či doměřit správci daně nesvědčí.“

Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ustanovení § 47 daňového řádu je třeba vykládat tak, že daň je nutno ve lhůtě 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, vyměřit či doměřit (popř. od okamžiku, od něhož se započala odvíjet nová tříletá lhůta) pravomocně, tedy nestačí, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně. V souzené věci nastala právní moc rozhodnutí žalovaného dne 2. 1. 2006, ačkoliv prekluzivní lhůta uplynula dnem 31. 12. 2005. K námitce prekluze přitom, jak shora vysvětleno, musí soud přihlížet z úřední povinnosti. Krajský soud tak neučinil, a jeho rozhodnutí je tedy nezákonné. S ohledem na tuto skutečnost již zdejší soud nemohl vážit další kasační námitky, neboť ty všechny se odvíjely od posouzení této otázky.

Z důvodů shora uvedených tedy Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 1, 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 12. května 2009

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu