



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Mgr. R. K.**, zastoupený JUDr. Lukášem Havlem, advokátem se sídlem Libušinka 180, Trutnov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 2. 2008, č. j. 1001/08-1100-602925, o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 8. 2008, č. j. 31 Ca 84/2008 - 18,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 8. 2008, č. j. 31 Ca 84/2008 - 18, **s e z r u š u j e** a věc **s e v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 2. 2008, č. j. 1001/08-1100-602925. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Trutnově (dále jen „správce daně“), ze dne 30. 5. 2007, č. j. 62681/07/268918/7190, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 1 375 732 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje námitky dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). V doplnění kasační stížnosti ze dne 14. 7. 2009 dále namítá, že krajský soud z úřední povinnosti nepřihlédl ke skutečnosti, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno až po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Z uvedených důvodů proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu ztotožňuje se závěry učiněnými krajským soudem a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Z obsahu předloženého správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

U stěžovatele byla dne 17. 8. 2004 zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, na jejímž základě byla stěžovateli dodatečným platebním výměrem ze dne 30. 5. 2007, č. j. 62681/07/268918/7190, dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 1 375 732 Kč.

Stěžovatel se proti uvedenému platebnímu výměru bránil odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 2. 2008 (č. j. 1001/08-1100-602925) zamítl.

Rozhodnutí žalovaného stěžovatel napadl žalobou u krajského soudu, v níž uplatnil námitky hmotněprávního i procesního charakteru. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V odůvodnění rozhodnutí se krajský soud vypořádal s jednotlivými námitkami, vznesenými stěžovatelem v podané žalobě, kterým však nepřisvědčil.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], 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 vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a vady řízení před soudem, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V projednávané věci je stěžejní stěžovatelem uplatněná kasační námitka, že krajský soud z moci úřední nepřihlédl ke skutečnosti, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno až po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně dle § 47 zákona o správě daní a poplatků. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které je nutno daň ve lhůtě tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, vyměřit či doměřit *pravomocně*.

Nejvyšší správní soud v úvodu odkazuje na stávající judikaturu Ústavního soudu (srovnej např. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07, či nálezy ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, oba dostupné na <http://nalus.usoud.cz>), dle níž jsou soudy ve správním soudnictví povinny ve smyslu § 109 odst. 2 s. ř. s. přihlížet k prekluzi práva z úřední povinnosti (*ex officio*), tj. bez ohledu na to, zda daňový subjekt v soudním řízení námitku prekluze uplatnil či nikoli. V opačném případě by dle názoru Ústavního soudu došlo k porušení práva na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

Na shora uvedenou judikaturu Ústavního soudu následně navázal ve své rozhodovací činnosti také Nejvyšší správní soud, který ve svém rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, publikovaném pod č. 1851/2009 Sb. NSS, konstatoval: „*I. K zániku práva daň vyměřit nebo doměřit ve smyslu § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přibližují soudy ve správním soudnictví z moci úřední. II. Soud má povinnost vypořádat otázku daňové prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje ke závěru, že ke prekluzi práva skutečně došlo.*“

K samotnému věcnému posouzení stěžovatelem vznesené námítky, opírající se o argumentaci, že došlo k prekluzi práva na dodatečné vyměření daně, neboť daň je nutno ve lhůtě dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vyměřit *pravomocně*, Nejvyšší správní soud uvádí následující:

Dle ustanovení § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Rozhodnutí, jímž správce daně stanoví základ daně a daň, správce daně sděluje daňovému subjektu formou platebního nebo dodatečného platebního výměru nebo hromadným předpisným seznamem (§ 32 odst. 8 téhož zákona).

Rozhodnutí v daňovém řízení, jakožto výsledek aplikační činnosti finančních orgánů, je individuálním správním aktem. Prostřednictvím daňových rozhodnutí správce daně ukládá daňovým subjektům povinnosti a přiznává jim práva. Platební a dodatečný platební výměr patří k těm formám daňových rozhodnutí, jimiž se stanoví výše vyměřené či dodatečně vyměřené daně, a tedy představují významný zásah do práv a povinností daňového subjektu. Aby ovšem vůbec bylo možno daňové rozhodnutí označovat za správní akt, musí být vydáno v souladu se zákonem, k tomu příslušným orgánem a musí obsahovat všechny předepsané formální i obsahové náležitosti tak, jak upravuje § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Specifickou, avšak obligatorní vlastností vydaných rozhodnutí je jejich právní moc, s níž jsou spojeny významné právní následky. Právní moc je taková vlastnost rozhodnutí, která činí jeho výrok o právu nebo povinnosti závazným a nezměnitelným, a vytváří tak překážku věci rozhodnuté bránící novému projednání věci.

V této souvislosti zákon o správě daní a poplatků v § 32 odst. 12 stanoví, že v právní moci je takové rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit opravný prostředek. Jedná se o případy, kdy marně proběhla odvolací lhůta a odvolání nebylo podáno, o případy, kdy odvolání bylo podáno a již o něm bylo rozhodnuto (a rozhodnutí také bylo řádně doručeno), ale také o případy, kdy proti rozhodnutí není odvolání přípustné.

Platební výměr, resp. dodatečný platební výměr, jsou rozhodnutími, která podle § 48 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků lze napadnout odvoláním. Odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odst. 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změní nebo zruší, jinak odvolání zamítne (§ 50 odst. 6 zákona). V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat a není přitom vázán pouze návrhy odvolatele. Rozhodnutí finančních orgánů (správce daně a odvolacího orgánu) tak tvoří jeden celek.

Z ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků dále vyplývá, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, pak 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 zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Dle odst. 2 téhož ustanovení 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.

Je zřejmé, že shora citované ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků výslovně nestanoví, zda je třeba, aby rozhodnutí o vyměření či doměření daně nabylo ve tříleté prekluzivní lhůtě právní moci.

Vyměřovací řízení je v zákoně o správě daní a poplatků upraveno v hlavě třetí. Jeho výsledkem je správné a úplné stanovení základu daně a stanovení daně, její vyměření a předepsání do evidence daní. Jak již bylo uvedeno výše, o stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem a takto vyměřenou daň současně předepíše. Zjistí-li správce daně po vyměření daně, že 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.

Vyměření či doměření daně je tak fází vyměřovacího řízení vedeného správcem daně, jež počíná vydáním rozhodnutí ve formě platebního výměru či dodatečného platebního výměru, kterým správce daně daňový subjekt vyrozumí o stanoveném základu daně a vyměřené dani, a která končí nabytím právní moci výše uvedených rozhodnutí.

Teprve v okamžiku nabytí právní moci je daňová povinnost stanovená těmito rozhodnutími úplná a neměnná, neboť až do doby rozhodnutí o odvolání lze výši daňové povinnosti měnit. Z procesního hlediska tak teprve tímto okamžikem je ukončen postup daňového orgánu při vyměření či doměření daně (k tomu srovnej rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaném pod č. 954/2006 Sb. NSS).

Na tomto místě je rovněž nutno zdůraznit, že zákon o správě daní a poplatků nestanoví žádnou lhůtu pro vyřízení odvolání. Nelze však akceptovat, aby daňová rozhodnutí nabyta právní moci až po lhůtě stanovené v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, jejímž marným uplynutím zaniká právo daň vyměřit či doměřit. Opačný výklad by totiž mohl umožňovat libovolné prodlužování běhu prekluzivní lhůty ze strany správců daně, a to k újmě daňového subjektu. Nelze tedy připustit, aby rozhodnutí o vyměření daně, byť by bylo vydáno v zákonem stanovené lhůtě, nabylo právní moci až po uplynutí prekluzivní lhůty, a proces vyměření či doměření daně by tak byl završen až v době, kdy právo daň vyměřit či doměřit již správci daně nespovídá.

Z výše uvedeného tak nepochybně vyplývá, že zdejší soud se v plném rozsahu ztotožňuje se závěry, které vyslovil již ve svém rozhodnutí ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaném pod č. 954/2006 Sb. NSS: „*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. Nestáčí tedy, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně.*“

V projednávané věci přitom z obsahu předloženého správního spisu vyplynulo, že správce daně vydal dne 30. 5. 2007 dodatečný platební výměr č. j. 62681/07/268918/7190, kterým stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Učinil tak na základě výsledků provedené daňové kontroly zahájené u stěžovatele dne 17. 8. 2004. Úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, který založil běh nové tříleté prekluzivní lhůty, tak bylo v daném případě zahájení daňové kontroly.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za nutné odkázat na své dřívější rozhodnutí ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, publikované pod č. 634/2005 Sb. NSS, v němž vyjádřil, že „*za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, který určuje nový běh prekluzivní tříleté lhůty k vyměření či doměření daně, je nutno ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu považovat daňovou kontrolu jako jeden celek. Byla-li tedy správcem daně před uplynutím lhůty stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu zahájena daňová kontrola, běžící tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven. ... Běh lhůty dle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu již nemohou ovlivnit jednotlivé úkony správce daně provedené v průběhu daňové kontroly, včetně vydání výzvy k prokázání sporných skutečností či projednání zprávy o daňové kontrole.*“

Lhůta pro doměření daně z příjmů fyzických osob stěžovateli za zdaňovací období roku 2002 tak počala znovu běžet od konce roku 2004 a uplynula dnem 31. 12. 2007.

Z předloženého spisového materiálu přitom nevyplývá, že by správce daně či žalovaný v průběhu odvolacího řízení učinili ve vztahu k stěžovateli jakýkoli další úkon směřující k vyměření daně, který by výše uvedenou lhůtu prodloužil.

Za takový úkon nelze dle rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, přijatého dne 23. 2. 2010 ve věci vedené pod sp. zn. 7 Afs 20/2007, považovat ani správcem daně vydaný platební výměr. Rozšířený senát setrval na svém dosavadním názoru vysloveném v usnesení ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publikovaném pod č. 953/2006 Sb. NSS, že „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“.

Ačkoli tedy správce daně vydal dodatečný platební výměr dne 30. 5. 2007, tj. v zákonem stanovené lhůtě, rozhodnutí o odvolání bylo žalovaným vydáno až dne 26. 2. 2008 a stěžovateli doručeno dne 13. 3. 2008, tzn. po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

S ohledem na skutečnost, že krajský soud v projednávané věci nepřihlédl z úřední povinnosti k prekluzi práva na dodatečné vyměření daně, ačkoli k tomu byl dle judikatury Ústavního soudu povinen, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Z tohoto důvodu již nebylo třeba se zabývat dalšími stěžovatelem uplatněnými námitkami, neboť nepřihlédnutí k prekluzi práva představovalo natolik zásadní pochybení, které bez dalšího postačovalo k tomu, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen.

Krajský soud bude v dalším řízení povinen v souladu s vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, jímž dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán, znovu rozhodnout o žalobním návrhu stěžovatele.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 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 11. března 2010

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu