



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **F. F.**, zastoupeného Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, 602 00 Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2006, č. j. 7378/06/FŘ 110-0107, o daň z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 9. 2008, č. j. 29 Ca 235/2006 - 30,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 9. 2008, č. j. 29 Ca 235/2006 - 30, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 4. 2005, č. j. 85644/05/293911/3723, č. 1050000168, vyměřil Finanční úřad Brno-venkov žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 508 300 Kč. Nevyhověl přitom žalobcově požadavku, aby do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů byla zahrnuta částka 1 711 000 Kč, kterou žalobce uhradil v roce 2000 z titulu bezdůvodného obohacení společnosti Lanarest Brno, a. s., ale neúčtoval o ní.

Žalobcovu odvolání proti tomuto výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 2. 2006.

Žalobu, již žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného, Krajský soud v Brně zamítl rozsudkem ze dne 16. 9. 2008. Nepřisvědčil žalobcově argumentaci, podle níž je hodnota bezdůvodného obohacení, které žalobce uhradil v roce 2000, okolností zjištěnou při daňové kontrole, k níž je správce daně povinen přihlédnout ve smyslu § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), ačkoli žalobce o této částce neúčtoval. Chtěl-li žalobce zahrnout tuto částku do svých výdajů, měl tak učinit formou dodatečného daňového přiznání.

Žalobce v kasační stížnosti proti tomuto rozsudku setrval na názoru, že hodnota bezdůvodného obohacení ve výši 1 711 000 Kč je okolností, k níž byl správce daně povinen přihlídnout, neboť byla zjištěna při daňové kontrole. Ostatně jak plyne i z judikatury Ústavního soudu, do rozsahu „okolností“ ve smyslu § 16 odst. 8 daňového řádu je třeba zahrnout (jakékoli zjištěné) výhody plynoucí daňovému subjektu, bez ohledu na to, zda o nich bylo účtováno či zda zákon pro jejich uplatnění stanoví formu dodatečného daňového přiznání.

Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval, že žalobce *de facto* usiloval o podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost během daňové kontroly; to ale není možné. Žalovaný proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Podáním ze dne 30. 4. 2009 žalobce doplnil svou kasační stížnost o námitku, podle níž mu správce daně doměřil daň až po uplynutí lhůty stanovené v § 47 odst. 1 daňového řádu; odkázal přitom na několik nálezů Ústavního soudu, které příkazují soudům zabývat se i dodatečně uplatněnou námitkou prekluze. Neobstojí tak již závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, který ve svém usnesení ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, dovedl, že přihlídnout k zániku práva vyměřit daň může soud jen ke včasné námitce účastníka řízení. V souladu s názorem Ústavního soudu by v žalobcově případě bylo možno doměřit daň do konce roku 2003 (a nikoli do konce roku 2004, jak by odpovídalo dosavadnímu výkladu správních soudů); daňová kontrola v této věci tedy byla zahájena až po uplynutí prekluzivní lhůty (29. 7. 2004). Krom toho plyne z judikatury Ústavního soudu i požadavek, aby při zahájení daňové kontroly byly jasně formulovány důvody, pro které bude prováděna; to v žalobcově případě rovněž nebylo splněno.

Kasační stížnost je důvodná.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jak mu to ukládá § 75 odst. 1 s. ř. s.; součástí žaloby přitom nebyla námitka, podle níž správce daně zahájil daňovou kontrolu již v době, kdy mu zaniklo právo daň vyměřit, a podle níž jsou tedy dodatečný platební výměr i na něj navazující rozhodnutí v II. stupni nezákonné již z tohoto důvodu. Dřívější judikatura, jíž se krajský soud řídil, dospěla k závěru, že z dispoziční zásady není vyňata ani námitka zániku práva vyměřit daň (srov. výše citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, které bylo publikováno pod č. 1542/2008 Sb. NSS); soudy se tedy neměly z vlastní iniciativy zabývat tím, zda správce daně respektoval lhůtu pro vyměření daně stanovenou v § 47 odst. 1 daňového řádu, nýbrž tak měly činit pouze k žalobní námitce. Z novější judikatury Ústavního soudu (např. náleze ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, či ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, všechny dostupné na <http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>) ovšem plyne, že správní soudy jsou povinny přihlídnout k zániku práva správce daně doměřit daň i bez návrhu. Totéž vyplývá i z aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu, která plně následuje konstantní judikaturu Ústavního soudu (rozsudek ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud se tedy musí otázkou zániku práva doměřit daň zabývat i v řízení o kasační stížnosti.

Podle § 47 odst. 1 daňového řádu 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. 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.

Podle právního názoru Ústavního soudu vysloveného v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, zaniká právo vyměřit nebo doměřit daň po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Ústavní soud k tomu uvedl, že opačný výklad prodlužuje jasně stanovenou tříletou lhůtu na lhůtu čtyřletou, což prodlužuje i nejistotu daňového subjektu. Tento právní názor pak ve vztahu k daním z příjmů přejímá i nejnovější judikatura zdejšího soudu (např. rozsudek ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 - 101, rozsudek ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 41/2009 - 99, rozsudek ze dne 25. 5. 2009, č. j. 2 Afs 60/2008 - 76, a rozsudek ze dne 14. 5. 2009, č. j. 9 Afs 75/2008 - 46).

Ústavní soud netvrdí, že by čtyřletá prekluzivní lhůta jako taková mohla být protiústavní; trvá však na tom, že výklad současného znění § 47 odst. 1 daňového řádu, který činí z tříleté lhůty čtyřletou, je excesivní, a proto neústavní. Citované ustanovení připouští dvojí výklad; je přitom nezbytné dát přednost výkladu, který je příznivější k adresátům lidských práv a svobod a který tato práva a svobody více šetří. Názor Ústavního soudu o konkurenci dvou možných interpretací lze podpořit i srovnáním citovaného ustanovení daňového řádu s § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, který zněl: „*Daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň.*“ Ve srovnání s formulací § 47 odst. 1 daňového řádu nevyvolává toto ustanovení možnost jakékoliv dvojí interpretace, což je dalším významným gramatickým argumentem ve prospěch výkladu, který zastává Ústavní soud.

Žalobci v projednávané věci vznikla podle tohoto výkladu daňová povinnost již v roce 2000 (neboť v průběhu tohoto roku nabyli příjmů, které jsou předmětem daně); tříletá lhůta k vyměření daně tedy skončila dnem 31. 12. 2003. Pokud byla daňová kontrola zahájena dne 29. 7. 2004, stalo se tak až po uplynutí zmíněné lhůty; dodatečný platební výměr vydaný na základě zjištění shromážděných během této kontroly je tak již jen z tohoto důvodu nezákonný, stejně jako na něj navazující rozhodnutí vydané v II. stupni. Nejvyšší správní soud se pak nezabýval dalšími námitkami kasačními stížnostmi, směřujícími do nesprávného výkladu § 16 odst. 8 daňového řádu, protože ty již hodnotí rozhodnutí finančních orgánů z hlediska vnitřního obsahu, resp. z hlediska výše doměřené daně; jejich zkoumání je proto zbytečné, pokud je zřejmé, že samotný dodatečný platební výměr neměl být po 31. 12. 2003 vůbec vydán (a tedy nemůže obstát bez ohledu na svůj obsah). Stejně tak zdejší soud pro nadbytečnost nezkoumal otázku důvodů pro zahájení daňové kontroly.

Žalobce se svou kasační stížností tedy uspěl; Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí o věci rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. června 2009

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu