



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **P. K.**, zastoupený Mgr. Irenou Döményovou, advokátkou se sídlem Sokolská třída 49, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 2. 4. 2009, č. j. 22 Ca 151/2008 – 108,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobci **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 5. 6. 2006, č. j. 9006/110/2004-1, žalovaný k odvolání žalobce změnil rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava III ze dne 4. 12. 1997, č. j. 99426/97/390911/4312, tak, že se žalobci dodatečně vyměruje daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 ve výši 874 104 Kč.

Žalobce napadl uvedené rozhodnutí žalovaného žalobou podanou dne 17. 8. 2006 u Krajského soudu v Ostravě, jež ji usnesením ze dne 23. 1. 2008, č. j. 22 Ca 287/2006 - 36, odmítl. Krajský soud konstatoval, že během jednání dne 23. 1. 2008 provedl výslech svědka P. K., syna žalobce, s nímž má žalobce shodné jméno a příjmení. Z výpovědi tohoto svědka vyplynulo, že podpis na doručence, kterou bylo žalobou napadené rozhodnutí doručováno žalobci, není žalobcův, ale tohoto svědka. Na tomto základě dospěl krajský soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného nebylo žalobci doručeno do vlastních rukou ve smyslu § 17 odst. 4 a 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Skutečnost, že dle obsahu žaloby uvedený svědek žalobci posléze napadené rozhodnutí předal, na tomto závěru soudu nic nemění, neboť nejde o doručení řádné. Krajský soud proto žalobu odmítl podle § 46

odst. 1 písm. b) s. ř. s. jako předčasnou, neboť byla podána dříve, než započala běžet lhůta pro její podání, tedy dříve, než bylo žalobou napadené rozhodnutí žalobci zákonem stanoveným způsobem oznámeno (§ 72 odst. 1 s. ř. s.).

Žalovaný napadl uvedené usnesení krajského soudu kasační stížností.

Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22. 5. 2008, č. j. 5 Afs 49/2008 - 56, usnesení krajského soudu ze dne 23. 1. 2008, č. j. 22 Ca 287/2006 - 36, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud souhlasil s krajským soudem v tom, že skutečnost, že se žalobou napadené rozhodnutí dostalo do dispozice žalobce prostřednictvím jeho syna, nebylo možné považovat za řádné doručení rozhodnutí do vlastních rukou příjemce. Nejvyšší správní soud však přesto usnesení krajského soudu zrušil, a to z důvodu nerespektování stanoviska rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku ze dne 12. 10. 2004, č. j. 2 As 27/2004 - 78, publikovaném pod č. 450/2005 Sb.NSS. V tomto rozsudku rozšířený senát konstatoval, že jestliže byla žaloba ke krajskému soudu podána i přes vadu doručení správního rozhodnutí (nedostatek řádného doručení), jedná se o nedostatek podmínky řízení odstranitelný. Krajský soud tedy pochybil, když podanou žalobu odmítl pro předčasnost místo toho, aby žalovaného vyzval k doplnění správního spisu o doklad řádného doručení žalobci.

Krajský soud, vázán uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu, uložil žalovanému usnesením ze dne 17. 6. 2008, č. j. 22 Ca 151/2008 - 62, aby doplnil předložený správní spis dokladem řádného doručení napadeného rozhodnutí žalobci. Žalovaný na výzvu předložil krajskému soudu doručenkou a přepis žalovaného ze dne 2. 7. 2008, podle něhož žalovaný doručil žalobci do vlastních rukou dne 10. 7. 2008 kopii napadeného rozhodnutí žalovaného s tím, že toto rozhodnutí mu bylo v originále doručeno již dne 2. 8. 2006.

Krajský soud na základě doručanky, kterou bylo žalobci původně doručováno napadené rozhodnutí žalovaného, a výpovědi svědka K. vzal za prokázané, že napadené rozhodnutí žalovaného nebylo žalobci do vlastních rukou ve smyslu § 17 odst. 4, 5 daňového řádu doručeno, a to ani formou náhradního doručení. Krajský soud rovněž dospěl k závěru, že za řádné doručení nelze považovat ani úkon žalovaného v reakci na výzvu soudu, kdy žalovaný doručil do vlastních rukou žalobci nikoliv originál napadeného rozhodnutí, ale pouze jeho kopii. Doručení pouhé kopie rozhodnutí podle krajského soudu není řádným doručením, kterým se rozumí jen doručení originálu rozhodnutí. Na základě těchto úvah krajský soud usnesením ze dne 29. 7. 2008, č. j. 22 Ca 151/2008 - 70, žalobu opět odmítl pro předčasnost.

Žalovaný napadl toto usnesení krajského soudu kasační stížností.

Nejvyšší správní soud usnesení krajského soudu rozsudkem ze dne 29. 1. 2009, č. j. 5 Afs 105/2008 - 94, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že daňový řád nestanoví, jakou formu má mít listina obsahující rozhodnutí, jež je doručováno účastníku daňového řízení. Za této situace je dle názoru Nejvyššího správního soudu možné připustit doručování obou forem vyhotovení daňových rozhodnutí, tedy zaslání jak „originálních“ verzí rozhodnutí, tak stejnopisů. V posuzované věci žalovaný doručil žalobci dne 10. 7. 2008 stejnopis rozhodnutí, opatřený příslušným potvrzením, že toto vyhotovení souhlasí s originálem. Překážka, která bránila projednání žaloby, tak byla odstraněna a krajský soud neměl zákonný důvod k odmítnutí žaloby. Nejvyšší správní soud uložil krajskému soudu pokračovat v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného a zabývat se meritem.

Rozsudkem ze dne 2. 4. 2009, č. j. 22Ca 151/2008 - 108, krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného a dodatečný platební výměr správce daně a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Jako důvod svého rozhodnutí uvedl, že v posuzované věci došlo k pravomocnému doměření daně až po uplynutí desetileté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Tato lhůta začala dle krajského soudu běžet dnem 31. 12. 1996 a skončila dne 31. 12. 2006. Napadené rozhodnutí žalovaného bylo sice vydáno před uplynutím desetileté prekluzivní lhůty, tj. dne 5. 6. 2006, ale žalobci bylo řádně doručeno teprve dne 10. 7. 2008. Rozhodnutí žalovaného tak nabylo právní moci až dne 10. 7. 2008, tedy po uplynutí desetileté lhůty k vyměření daně.

Žalovaný (stěžovatel) podal dne 18. 5. 2009 u krajského soudu proti jeho rozsudku kasační stížnost, kterou doplnil podáním doručeným dne 9. 6. 2009. Kasační stížnost opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel namítal, že krajský soud nevzal v úvahu § 41 s. ř. s. Pokud v posuzované věci začala desetiletá prekluzivní lhůta pro doměření daně běžet dnem 31. 12. 1996, k prekluzi práva vyměřit daň nemohlo dojít s ohledem na stavění lhůty podle § 41 s. ř. s. Stěžovatel rekapituloval průběh daňového řízení a řízení před správními soudy a uvedl, že v posuzované věci probíhalo od 6. 4. 1999 do 12. 7. 2004 soudní řízení o žalobě, kterou žalobce podal proti rozhodnutí stěžovatele ze dne 29. 1. 1999, č. j. FŘ/2732-3/110/98. Od 17. 8. 2006 do 4. 5. 2009 pak probíhalo řízení o žalobě proti rozhodnutí stěžovatele ze dne 5. 6. 2006, č. j. 9006/110/2004-1. Po dobu od 1. 1. 2003, tj. od účinnosti soudního řádu správního, do 12. 7. 2004 a od 17. 8. 2006 do 4. 5. 2009 tak v souladu s § 41 s. ř. s. prekluzivní lhůta k doměření daně neběžela. Desetiletá prekluzivní lhůta k doměření daně byla v důsledku podání správních žalob „nastavena“ o téměř 23 měsíců. To znamená, že měla uplynout až dne 26. 11. 2008. Rozhodnutí stěžovatele, které bylo žalobci doručeno dne 10. 7. 2008, tedy nabylo právní moci před uplynutím prekluzivní lhůty.

Žalobce se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu, jejíž důvodnost by z podstaty věci bránila přezkumu rozsudku v rozsahu, v jakém by byl shledán nepřezkoumatelným. Stěžovatel namítal, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud nevzal při posouzení běhu prekluzivní desetileté lhůty k vyměření daně podle § 47 odst. 2 daňového řádu v úvahu § 41 s. ř. s. Krajský soud své rozhodnutí postavil na závěru, že v posuzované věci došlo k uplynutí desetileté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu ještě před pravomocným

doměřením daně. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud popsal rozhodné skutečnosti a uvedl úvahy, které ho vedly k závěru, že předmětná daň byla doměřena až po uplynutí desetileté prekluzivní lhůty. Krajský soud dále uvedl, že z důvodu uplynutí této lhůty se již nezabýval uplatněnými žalobními námitkami. Důvody, pro které byl napadený rozsudek vydán, jsou tedy z odůvodnění napadeného rozsudku zřejmé a seznatelné. Rozsudek krajského soudu tak dostojí požadavkům kladeným na odůvodnění rozhodnutí správních soudů. Nejvyšší správní soud tak shledal kasační námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku nedůvodnou.

V rámci druhé kasační námítky stěžovatel vytýká krajskému soudu nesprávné posouzení běhu desetileté prekluzivní lhůty k doměření daně podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Podle § 41 s. ř. s. platí: „*Stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt“) lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, odvodů, žalob na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu.*“ Zahájením soudního řízení se tedy obě lhůty pro vyměření daně, tedy tříletá lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu, jakož i desetiletá lhůta podle § 47 odst. 2 daňového řádu, staví a jejich běh pokračuje až po pravomocném skončení soudního řízení. Části lhůt uběhlé před zahájením soudního řízení a po jejich skončení se sčítají (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 1 Afs 9/2008 - 59, www.nssoud.cz). Stěžovatel důvodně vytýká krajskému soudu, že v posuzované věci ke stavění lhůty pro doměření daně nepřihlédl. Stěžovatel také správně uvedl, že ke stavění lhůty došlo ode dne 1. 1. 2003. Na rozdíl od soudního řádu správního totiž předchozí právní úprava obsažená v části páté hlavě druhé občanského soudního řádu, ve znění účinném před 1. 1. 2003, neobsahovala zvláštní ustanovení o stavění lhůt po dobu soudního řízení. Prekluzivní lhůty pro vyměření daně se tedy v případě soudních řízení zahájených před 1. 1. 2003, o nichž nebylo rozhodnuto před tímto dnem (§ 130 odst. 1 s. ř. s.), stavěly ode dne účinnosti soudního řádu správního, tj. od 1. 1. 2003 (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2010, č. j. 5 Afs 38/2009 - 120, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud ze soudního spisu zjistil, že v posuzovaném případě žalobce podal dne 6. 4. 1999 u krajského soudu žalobu proti rozhodnutí stěžovatele ze dne 29. 1. 1999, č. j. FŘ/2732-3/110/98, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Rozsudkem ze dne 26. 5. 2004, č. j. 22 Ca 149/99 - 53, který nabyl právní moci dne 12. 7. 2004, krajský soud uvedené rozhodnutí zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Poté co, stěžovatel vydal rozhodnutí ze dne 5. 6. 2006, č. j. 9006/110/2004 - 1, kterým změnil dodatečný platební výměr, napadl žalobce toto rozhodnutí žalobou podanou dne 17. 8. 2006 u krajského soudu. Krajský soud však tuto žalobu odmítl usnesením ze dne 23. 1. 2008, č. j. 22 Ca 287/2006 - 36, které nabylo právní moci dne 1. 2. 2008. Stěžovatel napadl toto usnesení kasační stížností podanou u krajského soudu dne 12. 2. 2008, o níž Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 22. 5. 2008, č. j. 5 Afs 49/2008 - 56, tak, že usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zároveň krajskému soudu uložil, aby vyzval stěžovatele k odstranění vad žaloby tak, že řádně doručí žalobci napadené rozhodnutí. Stěžovatel řádně doručil napadené rozhodnutí žalobci dne 10. 7. 2008, čímž toto rozhodnutí nabylo právní moci.

Z uvedené rekapitulace je zřejmé, že v souladu s § 41 s. ř. s. lhůta k doměření daně neběžela v době od 1. 1. 2003 do 12. 7. 2004, tj. 559 dní, v době od 17. 8. 2006 do 1. 2. 2008, tj. 534 dní, a v době od 12. 2. 2008 do 10. 7. 2008, tj. 150 dní. Až řádným doručením napadeného rozhodnutí dne 10. 7. 2008 byla žalobci daň doměřena pravomocně. Dohromady tak činila doba,

po kterou lhůta k doměření daně neběžela, 1243 dnů, tj. 3 roky a 148 dnů. Pokud by tedy desetiletá prekluzivní lhůta k doměření daně běžela ode dne 31. 12. 1996, jak uvedl krajský soud, do dne 10. 7. 2008, kdy byla daň žalobci pravomocně doměřena, uplynulo by 12 roků a 192 dnů. Během této doby však lhůta k vyměření daně po dobu 3 roků a 148 dnů neběžela. Před pravomocným doměřením daně tak uplynulo z prekluzivní desetileté lhůty 8 roků a 46 dnů. Krajský soud se tedy mýlil, pokud uvedl, že desetiletá prekluzivní lhůta k doměření daně žalobci uplynula v posuzované věci již dne 31. 12. 2006.

Na tomto závěru nemůže podle Nejvyššího správního soudu nic změnit ani právní názor Ústavního soudu vyslovený v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, <http://nalus.usoud.cz>, v němž se Ústavní soud vyjádřil k otázce počátku běhu prekluzivních lhůt podle § 47 daňového řádu. Ústavní soud v tomto nálezu vyslovil právní názor, že tříletá prekluzivní lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu plyne od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňovému subjektu daňová povinnost, nikoli až od konce zdaňovacího období, v němž mělo být podáno přiznání k předmětné dani. S ohledem na shodnou dikci § 47 odst. 2 daňového řádu a § 47 odst. 1 daňového řádu, ve znění před změnou provedenou zákonem č. 304/2009 Sb., pokud jde o stanovení počátku tříleté a desetileté lhůty k vyměření daně („...od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení...“), názor Ústavního soudu dopadá i na běh desetileté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Ovšem ani za předpokladu, že by desetiletá prekluzivní lhůta k doměření daně začala plynout již ode dne 31. 12. 1995, nedošlo by k uplynutí celé desetileté prekluzivní lhůty před dnem 10. 7. 2008, kdy byla daň žalobci pravomocně doměřena. I v tomto případě by totiž s ohledem na stavění lhůty po dobu řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem podle § 41 s. ř. s. z desetileté prekluzivní lhůty uplynulo pouze 9 roků a 46 dnů. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s názorem stěžovatele, že v posuzované věci nedošlo k prekluzi oprávnění doměřit daň v důsledku uplynutí desetileté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu.

I přes uvedené však Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, neboť dospěl k závěru, že v posuzované věci došlo k prekluzi oprávnění doměřit daň z důvodu uplynutí tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení, v jeho relevantním znění, nelze daň vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, nebo po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost podat daňové přiznání. Podle § 47 odst. 2 první věty daňového řádu, 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. V této souvislosti lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb.NSS, a na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikované pod č. 1542/2008 Sb. NSS, v nichž byl vysloven názor, že daň je nutno ve lhůtě 3 let vyměřit či doměřit pravomocně. Nestací tedy, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydán nepravomocný (dodatečný) platební výměr. Uplyne-li lhůta k vyměření daně podle § 47 daňového řádu, aniž v ní byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká oprávnění státu daň vyměřit či doměřit. V souladu s ustálenou judikaturou Ústavního soudu se k zániku práva vyměřit či doměřit daň přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci přezkoumání rozhodnutí v řízení před správními soudy (srov. např. nálezu Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, <http://nalus.usoud.cz>).

Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu, že v posuzované věci vydal správce daně rozhodnutí o zahájení daňové kontroly ze dne 13. 12. 1996, č. j. FÚ-32506/931/96. Z dalších listin obsažených ve správním spise je nicméně zřejmé, že tím došlo pouze k formálnímu zahájení daňové kontroly a že ke skutečnému zahájení daňové kontroly došlo až v následujícím kalendářním roce 1997 (viz např. výzva ze dne 3. 3. 1997, č. j. FÚ-20026/933/97, protokol o ústním jednání ze dne 28. 3. 1997, č. j. FÚ-28464/97/390/933/3416). V takovém případě se podle judikatury Nejvyššího správního soudu považuje za úkon podle § 47 odst. 2 daňového řádu přerušující běh tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu až faktické zahájení daňové kontroly, a nikoliv okamžik, kdy byla daňová kontrola zahájena toliko formálně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, publikovaný v podobě právní věty pod č. 1480/2008 Sb.NSS a v plném znění na www.nssoud.cz).

Faktickým zahájením daňové kontroly a jejím oznámením žalobci tak došlo k přerušení tříleté prekluzivní lhůty k doměření daně a tato lhůta začala podle § 47 odst. 2 věty první daňového řádu běžet znovu ode dne 31. 12. 1997. Na tomto závěru by se nic nezměnilo ani v případě, kdyby tříletá prekluzivní lhůta začala běžet v souladu s názorem Ústavního soudu, jenž byl vysloven v citovaném nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, již od 31. 12. 2005. I v takovém případě by totiž došlo zahájením daňové kontroly a jejím oznámením žalobci k přerušení tříleté prekluzivní lhůty k doměření daně a tato lhůta by začala znovu plynout ode dne 31. 12. 1997.

Nejvyšší správní soud se proto dále zabýval otázkou, zda v době od 31. 12. 1997 do 31. 12. 2000, kdy běžela tříletá prekluzivní lhůta, nebyly provedeny další úkony, které by opět způsobily přerušení této lhůty. (Pokud jde o stavění lhůty podle § 41 s. ř. s. Nejvyšší správní soud již konstatoval, že k němu mohlo dojít až od účinnosti soudního řádu správního, tj. od 1. 1. 2003.) Nejvyšší správní soud přitom ze správního spisu nezjistil, že by před uplynutím lhůty dne 31. 12. 2000 byl finančními orgány učiněn úkon podle § 47 odst. 2 daňového řádu, s nímž by byly spojeny účinky přerušení lhůty.

Podle § 47 odst. 2 daňového řádu musí úkon přerušující běh prekluzivní lhůty směřovat k vyměření či doměření daně a daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven. Takovým úkonem není podle právního názoru vyjádřeného v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publikovaného pod č. 953/2006 Sb. NSS, a následně potvrzeného v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, publikovaného pod č. 2055/2010 Sb. NSS, (dodatečný) platební výměr, neboť jím správce daně nesměřuje k vyměření či doměření daně, ale již jím právě daň vyměřuje či doměřuje.

Za úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní tříleté lhůty lze dále považovat pouze úkon učiněný vůči daňovému subjektu, tj. úkon finančního orgánu. Úkony daňového subjektu, v posuzovaném případě např. odvolání žalobce ze dne 9. 1. 1998 a jeho doplnění ze dne 23. 3. 1998, uvedené podmínky nesplňují (srov. např. již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96).

Pokud jde o úkony finančních orgánů učiněné v průběhu odvolacího řízení, poukazuje Nejvyšší správní soud na usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, publikované pod č. 2026/2010 Sb. NSS, v němž rozšířený senát zdejšího soudu vyslovil právní závěr, že „[ú]kon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první daňového řádu přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností

o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty.“ Za takový úkon tedy nelze v posuzovaném případě považovat výzvu správce daně ze dne 9. 3. 1998, č. j. 24350/98/390931/2310, k tomu, aby žalobce podle § 48 odst. 5 daňového řádu doplnil zákonem stanovené náležitosti odvolání, neboť smyslem této výzvy bylo odstranit vady podaného odvolání, nikoliv již zjišťovat v odvolacím řízení skutečnosti rozhodné pro konečné rozhodnutí o daňové povinnosti odvolatele.

Přesto byla daň původně doměřena pravomocně v rámci prekluzivní tříleté lhůty, a to rozhodnutím stěžovatele o odvolání žalobce ze dne 29. 1. 1999, č. j. FŘ/2732-3/110/98, které bylo žalobci doručeno dne 5. 2. 1999, nicméně toto rozhodnutí, jak již bylo řečeno, bylo následně zrušeno krajským soudem.

Pokud jde o úkony Ministerstva financí a finančních orgánů učiněné na základě žádosti žalobce ze dne 2. 4. 1999 o přezkoumání rozhodnutí stěžovatele ze dne 29. 1. 1999, č. j. FŘ/2732-3/110/98, podle § 55b daňového řádu, konstatuje Nejvyšší správní soud, že tyto úkony nemohly mít účinky přerušení běhu tříleté prekluzivní lhůty k doměření daně. V této souvislosti je nutno poukázat na usnesení ze dne 9. 3. 2010, č. j. 1 Afs 97/2008 - 88, publikované pod č. 2069/2010 Sb.NSS, v němž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, v návaznosti na již zmiňované své usnesení ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, publikované pod č. 2055/2010 Sb. NSS, vyslovil právní názor, podle něhož „*[ú]kony správce daně provedené v řízení podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nemají účinek předvídaný v § 47 odst. 2 větě první tohoto zákona, tedy přerušení lhůty pro vyměření daně nebo její dodatečné stanovení a založení běhu lhůty nově*“, neboť toto přezkumné řízení se řídí speciální lhůtou upravenou v § 55b odst. 2 daňového řádu a tříletá prekluzivní lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu se na něj nevztahuje.

Nejvyšší správní soud tedy na základě shora uvedených skutečností dospěl k závěru, že k uplynutí tříleté prekluzivní lhůty k doměření daně podle § 47 odst. 1 daňového řádu došlo dne 31. 12. 2000 a tudíž další průběh daňového řízení či řízení před správními soudy, včetně skutečnosti, že nové odvolací rozhodnutí ze dne 5. 6. 2006, č. j. 9006/110/2004-1, jímž stěžovatel změnil dodatečný platební výměr správce daně, bylo řádně doručeno žalobci až dne 10. 7. 2008, již nemohl mít na běh tříleté prekluzivní lhůty žádný vliv.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že v posuzovaném případě byla daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 žalobci pravomocně doměřena až po marném uplynutí tříleté prekluzivní lhůty k vyměření daně. V tomto směru je také nutno korigovat rozhodnutí krajského soudu, který dospěl k nesprávnému závěru, že k doměření daně žalobci došlo až po marném uplynutí desetileté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu. To ovšem nic nemění na správnosti celkového závěru krajského soudu, že v posuzovaném případě byla žalobci daň pravomocně doměřena až poté, co ze zákona zaniklo oprávnění správce daně daň doměřit.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů shledal kasační stížnost z celkového hlediska nedůvodnou a nezbylo mu tedy, než ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítnout.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce byl ve věci úspěšný, příslušela by mu tedy náhrada nákladů řízení, kterou však v řízení o kasační stížnosti neuplatnil, a Nejvyšší správní soud ze soudního spisu nezjistil, že by žalobci v tomto

řízení nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žalobci náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 30. září 2010

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu