



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **M. B.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Všetěčkou, advokátem v Hradci Králové, Orlická 163, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 9. 12. 2005, č. j. 31 Ca 22/2005 – 87,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 9. 12. 2005, č. j. 31 Ca 22/2005 – 87, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2001, č. j. 1324/150/2001 – Sa. Tímto rozhodnutím žalovaný, postupem dle § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 24. 1. 1997, č. j. 3589/97/911/AN, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1993 ve výši 1 150 502 Kč. Shora uvedeným rozsudkem krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V odůvodnění tohoto rozsudku žalovaný především zopakoval genezi celé věci, zejména pak upozornil na právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku, kterým byl předcházející rozsudek krajského soudu v této věci zrušen. Uvedl, že jde o posouzení postupu správce daně, který v průběhu daňové kontroly provedené u žalobce z daňově uznatelných výdajů vyloučil částky uvedené v dodacích listech blíže specifikované společnosti; tento postup byl odůvodněn zjištěním, že statutární zástupci a společníci této společnosti vystavení zmiňovaných dokladů popřeli, přičemž žalobce současně nebyl schopen existenci deklarovaných obchodních případů doložit (jeho tvrzení byla neurčitá a v rozporu se zjištěnými skutečnostmi).

Ve velmi obsáhlém a podrobném odůvodnění se krajský soud dále vypořádal s jednotlivými žalobními námitkami. Odmítl především návrh žalobce na výslech jednoho ze společníků tvrzené dodavatelské společnosti s tím, že provedení takového důkazu by bylo nadbytečné, neboť v rámci místního šetření provedeného dožádaným správcem daně bylo již dříve zjištěno, že jde o osobu, která nemá o sporných skutečnostech žádné vědomosti. Dále krajský soud zdůraznil, že ve svém předcházejícím rozsudku (ve kterém aproboval shora uvedené skutkové závěry daňových orgánů) připustil možnost prokázání existence žalobcem tvrzených obchodních případů cestou doložení příjmů realizovaných z prodeje sporného zboží. V tomto směru se tedy žalovaný pokusil doplnit odvolací řízení; žalobce však na jeho výzvu nepředložil kompletní a originální účetní doklady, z nichž by bylo možné (na principu věcné shody) rozporovaný nákup zboží potvrdit. Uzavřel-li tedy žalovaný, že ani po doplnění dokazování žalobce svá tvrzení neprokázal, jde, dle názoru krajského soudu, o závěr správný, neboť žalovaný postupoval zcela v souladu s jeho vysloveným právním názorem. Krajský soud dále neuznal argument žalobce, dle kterého nemohl předložit požadované účetnictví s tím, že lhůta pro jeho uschování vyplývající z § 31 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, již uplynula. K tomu uvedl, že žalobce byl povinen řídit se § 32 odst. 2 citovaného zákona, dle kterého účetní jednotky uschovávají účetní písemnosti týkající se neskončeného daňového řízení do konce roku následujícího po roce, ve kterém byla uvedena řízení skončena. Pokud jde o celkové hodnocení účetnictví žalobce, krajský soud konstatoval, že to bylo daňovým orgánům předloženo převážně v kopiích (často obtížně čitelných), neúplné a při nedodržení číselných řad daňových dokladů. Souhlasil proto se závěrem žalovaného, že jen celkové účetnictví s kompletním přehledem příjmových a výdajových dokladů a inventarizace provedená k počátku a konci zdaňovacího období mohly odpovědět na otázku, zda zboží uvedené na sporných dodacích listech bylo v průběhu zdaňovacího období roku 1993 prodáno či zůstalo na skladě a zda je tedy tyto dodací listy možné hodnotit jako doklady prokazující vynaložení daňově uznatelných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Jako zcela liché odmítl krajský soud též výhrady žalobce k věcné i formální správnosti výzvy správce daně k předložení shora zmiňovaných dokladů. Uvedl, že odkaz na ustanovení § 48 odst. 6 daňového řádu nebyl nepřipadný; tato skutečnost není ani zásadní, neboť důležité je, aby správce daně postupoval v intencích pokynů odvolacího orgánu, což se v posuzované věci stalo. Krajský soud dále vyjádřil nesouhlas s tím, že by v rámci odvolacího řízení nebylo možné zhojit vady prvostupňového řízení. Uvedl, že § 50 odst. 4 daňového řádu umožňuje odvolacímu orgánu doplnit výsledky daňového řízení, případně odstranit vady řízení sám, nebo prostřednictvím správce daně. Potvrdil dále, že žalobce neunesl své důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu), neboť v případě sporných dokladů šlo o prokázání skutečností, které měl žalobce povinnost uvádět ve svém daňovém přiznání. Naopak daňové orgány svou povinnost vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu splnily, neboť předložily dostatek přesvědčivých důkazů zpochybňujících existenci jednotlivých obchodních případů. K této skupině žalobních námitek pak krajský soud uzavřel, že žalovaný nepostupoval v rozporu s jeho právním názorem, pokud dále nezjišťoval, zda žalobce nenakoupil zboží od jiného subjektu, případně od kterého. Zcela mu tak vyhověl, zaměřil-li dokazování na zjištění, zda uplatněné náklady, v rozsahu uvedeném ve sporných dodacích listech, byly náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dále krajský soud konstatoval, že žalovanému nic nebránilo zopakovat v novém rozhodnutí částečně argumentaci uplatněnou již v předcházejícím (zrušeném) rozhodnutí, neboť se tak stalo pouze v té části, kde se s ním krajský soud již dříve ztotožnil. K námitce žalobce, dle které nebyla daňová kontrola řádně ukončena, krajský soud konstatoval, že jde o argumentaci, se kterou se vypořádal již v předcházejícím rozsudku; zdůraznil, že žalobce měl dostatek možností vznést konkrétní námitky v tomto směru poté, co s ním byly závěry daňové kontroly projednány.

Krajský soud tedy uzavřel, že žalovaný se při doplnění odvolacího řízení i při svém rozhodování řídil jeho právním názorem. Shromážděné důkazy hodnotil v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu a pokusil se též obstatat důkazy, které by prokázaly, že žalobcem uplatněné náklady jsou daňově uznatelnými. Své závěry opřel o podklady, které si sám obstaral; zabýval se i těmi, které předložil žalobce. S jeho závěry se krajský soud ztotožňuje. Jakkoli při obstarávání důkazů nebyl žalovaný vázán jen návrhy žalobce, nelze to vykládat tak, že by daňové orgány byly povinny samy vyhledávat důkazy, zatímco daňový subjekt zůstane nečinný. Jediný důkaz, jehož provedení se žalobce domáhal, byl již zmiňovaný výslech svědka; s důvody, pro které nebyl tento návrh akceptován, se krajský soud již vypořádal.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností odkazující se na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel uvedl, že veškeré účetnictví vztahující se k zdaňovacímu období roku 1993 předložil již v rámci daňové kontroly a teprve poté, co krajský soud zrušil druhé odvolací rozhodnutí žalovaného, vyvstal požadavek na předložení celého účetnictví v rámci odvolacího daňového řízení. Takový požadavek se však vymyká rozsahu provádění důkazů v odvolacím řízení, nemá-li být daňový subjekt zkrácen na svých právech, a to nejméně v právu na dvoustupňové projednání věci. To platí zejména za situace, kdy k ústnímu pokynu žalovaného (který byl zcela neověřitelný a nepřezkoumatelný) bylo v takovém rozsahu doplněno dokazování prvostupňovým správcem daně, který však nejméně od roku 1997 nebyl ve věci nijak činný. Stěžovatel (v souladu s požadavky zákona) své účetnictví uchovával do konce roku, ve kterém bylo vydáno konečné daňové rozhodnutí; tím bylo dle jeho názoru první odvolací rozhodnutí žalovaného. I přesto stěžovatel ve znovu otevřeném řízení předložil požadované doklady, ty však byly předpojatě označeny za neprůkazné a nebyly tak vůbec věcně hodnoceny. Krajský soud pak fakticky uzavřel, že pokud stěžovatel nevyhověl výzvě k předložení dokladů v rozsahu požadovaném žalovaným, přivodil si nepříznivé meritorní rozhodnutí bez ohledu na ostatní okolnosti věci. Proti výzvě k předložení kompletního účetnictví se přitom stěžovatel bránil i žalobou u krajského soudu, ochrana mu však poskytnuta nebyla, neboť řízení bylo zastaveno. Dle názoru stěžovatele je podstatné, že v rámci daňového řízení nebylo vyvráceno jeho tvrzení, dle kterého (správcem daně vyloučené) výdaje skutečně vynaložil a šlo tedy o výdaje daňově uznatelné ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Nepodařilo se pouze prokázat, že prodávajícím (vůči kterému byly výdaje vynaloženy) byla právě osoba uvedená na příslušných dokladech; doklady však nepozbývají své hodnoty, nejsou-li podepsány výlučně statutárním orgánem vystavitele (na tomto závěru však stojí závěry krajského soudu o jejich důkazní hodnotě). Opačný postup je ostatně v podnikatelské praxi zcela běžný. Pokud tedy stěžovatel existenci předmětných výdajů prokázal, unesl své břemeno vyplývající pro něj z ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu.

Podáním učiněným u Nejvyššího správního soudu dne 1. 12. 2006 (tedy po uplynutí lhůty zákonem stanovené k podání kasační stížnosti - § 106 odst. 2 s. ř. s.) stěžovatel svou argumentaci doplnil o námitku prekluze práva na doměření daně ve smyslu § 47 daňového řádu. Výslovně v této souvislosti odkázal na současnou judikaturu správních soudů, pokud jde o interpretaci tohoto procesního institutu.

Žalovaný se k obsahu kasační stížnosti nevyjádřil; navrhl pouze, aby byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před

středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Jak bylo již výše konstatováno, stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti celou řadu námitek. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou prekluze práva dodatečně předmětnou daň doměřit, a to s ohledem na její specifickou povahu. Byla-li by totiž daň (dodatečně) vyměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty vyplývající z ustanovení § 47 daňového řádu, bylo by takové vyměření daně nezákonné bez dalšího; jakékoli úkony daňových orgánů směřující k doměření daně při nastalé prekluzi tohoto oprávnění by postrádaly legitimitu. V případě, že by tato námitka byla shledána důvodnou, bylo by nadbytečné zabývat se dalšími důvody tvrzené nezákonnosti napadeného rozsudku krajského soudu, neboť taková situace nemůže vyústit jinak, než ve zrušení předcházejících daňových rozhodnutí (přezkoumaných v řízení před krajským soudem), bez možnosti dalšího postupu v daňovém řízení ve věci předmětné daně.

Nejvyšší správní soud zde nejprve poznamenává, že plně reflektuje fakt, že shora uvedená kasační námitka byla výslovně uplatněna až po uplynutí lhůty k tomu stanovené (§ 106 odst. 2, věta první s. ř. s.); v kasační stížnosti (podané v rámci otevřené lhůty) je sice otázka možné prekluze zmíněna, avšak bez jakéhokoli bližšího zdůvodnění a v ne zcela srozumitelném kontextu a nelze ji proto považovat za formulaci samostatného kasačního důvodu. Ve prospěch meritorní projednatelnosti i takové námitky se nicméně již v minulosti opakovaně vyslovil Ústavní soud, a to např. ve svém nálezu ze dne 31.1.2006, sp. zn. I. ÚS 390/05 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). Z obsahu tohoto nálezu se podává, že „soudní řád správní zakotvuje koncentraci řízení o kasační stížnosti pouze pro případ, kdy je stěžovatel vyzván k doplnění kasační stížnosti postupem dle § 106 odst. 3 s. ř. s. (...) Ústavní soud se neztotožňuje s názorem Nejvyššího správního soudu, uvedeným v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že lhůta pro podání kasační stížnosti je současně lhůtou pro vymezení přezkoumu (...) tedy lhůtou, v níž jediné může (s výjimkou stanovenou v § 106 odst. 3 s. ř. s.) stěžovatel kasační stížnost doplnit“. S ohledem na tyto závěry Ústavního soudu tedy Nejvyšší správní soud neposoudil dodatečně uplatněnou kasační námitku jako opožděnou a zabýval se proto splněním dalších procesních podmínek pro její meritorní posouzení.

V této souvislosti je podstatné, že námitka prekluze daň (dodatečně) doměřit nebyla stěžovatelem vůbec uplatněna v rámci žalobního řízení. Z ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. přitom vyplývá, že *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Při interpretaci citovaného ustanovení nevznikají v soudní praxi žádné nejasnosti; v případě kasačních důvodů neuplatněných v žalobním řízení je konstantně judikována nemožnost jejich meritorního přezkoumání v řízení před Nejvyšším správním soudem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.9.2004, sp. zn. 1 Azs 34/2004, publikovaný pod č. 419/2004 Sb. NSS).

V projednávané věci však není bez významu, že uplatnění této kasační námitek (respektive uplatnění dalšího kasačního důvodu) stěžovatel spojil s výslovným odkazem na recentní judikaturu správních soudů k otázce podmínek, za nichž nastává daňová prekluze ve smyslu § 47 daňového řádu, která oproti judikatuře dřívější představuje výrazný posun. Z pohledu této argumentace tak vystává otázka, jakým způsobem interpretovat podmínku vyplývající z posledně citovaného ustanovení s. ř. s., dle které je kasační stížnost (respektive její část) nepřipustná, opírá-li se o důvody, které nebyly uplatněny v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, *přesto že stěžovatel tak učinit mohl*. Zde je především nutno předeslat, že citované ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. představuje zavedení koncentračního

principu do řízení před Nejvyšším správním soudem. Užití tohoto principu lze považovat za zcela racionální, neboť zajišťuje, aby výhrady účastníků řízení proti (zde) pravomocnému správnímu rozhodnutí byly pořadem práva nejprve projednány krajskými soudy, přičemž Nejvyšší správní soud přezkoumá již pouze zákonnost závěrů krajských soudů k jednotlivým skutkovým a právním otázkám, které jim byly v žalobách předestřeny (promítly-li se, pochopitelně, do námitek kasačních). Pokud by bylo v řízení před Nejvyšším správním soudem (myšleno v řízení o kasační stížnosti) připuštěno uplatnění skutkových a právních novot (zde srov. též ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s.) vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. (obdobně jako § 109 odst. 4 s. ř. s., vylučující možnost dodatečného uplatňování argumentů skutkových) tedy nesleduje restrikcí práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně. Po účastnících předcházejícího žalobního řízení (z logiky věci je zřejmé, že musí jít pouze o účastníky aktivně legitimované) lze jistě spravedlivě požadovat, aby na principu *vigilantibus jura* postupovali v řízení shora popsaným způsobem s tím, že v případě, kdy tak neučiní, ponese (z hlediska možnosti uplatnění procesní argumentace v dalším stupni) případné nepříznivé důsledky. Zákonodárce nicméně zcela správně pamatoval též na případy, kdy žalobce v řízení před krajským soudem určité důvody tvrzené nezákonnosti předcházejícího správního rozhodnutí uplatnit nemohl; v těchto případech by akcentace kasačního principu řízení o kasační stížnosti vedla nepochybně k těžko obhajitelnému omezení práva takové osoby na soudní ochranu.

Právě z tohoto pohledu nahlíží Nejvyšší správní soud na výše již opakovaně zmiňovanou kasační námitku uplatněnou stěžovatelem poprvé až v řízení o kasační stížnosti. Zavedení určité procesní restrikce (kterou, jak již bylo konstatováno, považuje Nejvyšší správní soud, co do důvodů, za plně opodstatněnou) je z hlediska práv účastníka soudního řízení obhajitelné za situace, kdy účastník řízení může této restrikcí předejít tím, bude-li si počínat odpovědně, ale též racionálně. Shora citovaný korelativ koncentrační zásady („*ač tak učinit mohl*“) se tak nevyčerpává pouhým objektivním posouzením, zda určitý tvrzený důvod nezákonnosti správního rozhodnutí mohl být předestřen již v řízení žalobním, ale je nutné též uvážit, zda by jeho (objektivně možné) uplatnění, bylo, s ohledem na kontext konkrétní věci, racionální.

V době podání (v pořadí poslední) žaloby stěžovatelem v této věci (7. 2. 2002) nebyl požadavek na pravomocnost vyměření daně v rámci prekluzivní lhůty vyplývající z § 47 daňového řádu soudní judikaturou nastolen; praxe přitom vycházela z předpokladu, že postačí, pokud je v rámci této lhůty daň doměřena i nepravomocným rozhodnutím. Teprve v souvislosti s judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle které platební výměr (tedy nepravomocné prvostupňové daňové rozhodnutí) není možné považovat za úkon směřující k vyměření daně, který by přerušil běh prekluzivní lhůty pro její vyměření (tento názor byl aprobován usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 – 94, publikovaným pod č. 953/2006 Sb. NSS) se soudní judikatura začala vyslovovat k názoru, zda daň musí být v této lhůtě vyměřena či doměřena pravomocně. S ohledem na nejednotnost rozhodování o této otázce (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 – 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS se vyjádřil pro pravomocné vyměření, naopak rozsudek ze dne 15. 8. 2006, č. j. 2 Afs 220/2004 – 93 zaujal názor opačný), vyslovil se i k této otázce rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. V usnesení ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 – 161 (publikovaném pod č. 1542/2008 Sb. NSS) konstatoval, že „*daň je podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nutno vyměřit či doměřit pravomocně 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*“.

Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že po stěžovateli nelze spravedlivě požadovat, aby již počátkem roku 2002 anticipoval změnu do té doby v praxi nesporného výkladu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, k němuž se soudní judikatura dobrala až o několik let později, a to navíc jako výsledek divergentního rozhodování. V posuzované věci se sice nejednalo o případ tzv. judikaturního odklonu (blíže k tomuto pojmu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007 – 92, dostupný na www.nssoud.cz), neboť i soudní praxí bylo nepravomocné vyměření (doměření) daně v rámci otevřené prekluzivní lhůty fakticky akceptováno, avšak bez toho, že by se k této otázce judikatura výslovně vyjadřovala; to však pro věc samotnou není rozhodující. Výše zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 954/2006 Sb. NSS lze totiž (zejména poté, co byl aprobován citovaným usnesením rozšířeného senátu) nepochybně označit za rozhodnutí zásadní a s ohledem na předchozí praxi překvapivé, s nímž stěžovatel (potažmo jeho právní zástupce) mohl při podání žaloby jen obtížně počítat i při vynaložení veškeré odborné péče (k vlivu vyvíjející se judikatury na právní argumentaci účastníků správních i soudních řízení lze blíže odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2007, č. j. 2 As 88/2006 – 56). Korektní je též v této souvislosti dodat, že Ústavní soud ve svých rozhodnutích (nálezy ze dne 16. 5. 2007, sp. zn. IV.ÚS 493/06 a ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>) vyjádřil opakovaně názor, že k otázce daňové prekluze by mělo být správními soudy přihlédnuto *ex officio*. Přestože je tento názor v rozporu s právním názorem vyjádřeným ve výše již opakovaně zmiňovaném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. 1542/2008 Sb. NSS, svědčí přinejmenším o důležitosti, která je výkladu podmínek daňové prekluze recentní judikaturou přiznávána.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti lze tedy uzavřít, že v projednávané věci stěžovatel předmětnou kasační námitku při respektování racionality jeho procesního počínání v řízení před krajským soudem uplatnit nemohl a překážka jejího meritorního projednání vyplývající z ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. tak není naplněna.

Nejvyšší správní soud tedy přistoupil k meritornímu projednání předmětné kasační námitky, přičemž z obsahu předloženého správního i soudního spisu zjistil následující skutkový stav. Daňová kontrola zaměřená (mimo jiné) na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1993 proběhla u stěžovatele (dle příslušné zprávy) v období od 9. 10. 1995 do 27. 11. 1996. Zpráva o daňové kontrole byla se stěžovatelem protokolárně projednána dne 6. 12. 1996. Dne 24. 1. 1997 byl (pod č. j. 3589/97/911/AN) vydán, s odkazem na výsledky daňové kontroly, dodatečný platební výměr č. 970000003, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1993 ve výši 1 150 502 Kč. Rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 1. 1998, č. j. 2697/110/97-Sa/181/12, bylo odvolání stěžovatele proti zmiňovanému platebnímu výměru zamítnuto. Toto rozhodnutí žalovaného bylo následně rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 5. 2. 1999, č. j. 31 Ca 51/98 – 19 zrušeno a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Nové (v pořadí druhé) druhostupňové rozhodnutí vydal žalovaný dne 16. 6. 2000 pod č. j. 2697/110/97 – Sa/181/12b, kterým odvolání stěžovatele proti prvostupňovému platebnímu výměru opětovně zamítl. I toto rozhodnutí bylo rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 1. 2001, č. j. 31 Ca 169/2000 - 23 zrušeno, následovalo proto vydání nového (v pořadí třetího) druhostupňového rozhodnutí, a to dne 4. 12. 2001. I tímto rozhodnutím (vydaným pod č. j. 1324/150/2001-Sa) bylo odvolání stěžovatele proti prvostupňovému platebnímu výměru zamítnuto. K žalobě stěžovatele se věcí opětovně zabýval Krajský soud v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 27. 2. 2003, č. j. 31 Ca 19/2002 – 28 žalobu zamítl. Tento rozsudek však byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2004, č. j. 3 Afs 7/2003 – 67, zrušen a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení. Krajský soud v Hradci Králové vydal tedy (v pořadí již čtvrtý) rozsudek, kterým žalobu stěžovatele opětovně zamítl (rozsudek napadený nyní podanou kasační stížností).

Jak bylo již výše konstatováno, daň nelze vyměřit ani doměřit 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 byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat, nestanoví-li daňový řád či jiný zákon jinak (§ 47 odst. 1 daňového řádu). Pokud však byl 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 spraven (§ 47 odst. 2, věta první daňového řádu). V projednávané věci tedy bylo povinností stěžovatele podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1993 v roce 1994 a prekluzivní lhůta dle § 47 odst. 1 daňového řádu počala tedy běžet 1. 1. 1995. Její konec však nepřípadl na 31. 12. 1997, neboť v roce 1995 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola. Vzhledem k tomu, že zahájení daňové kontroly je úkonem, který vede k přetržení prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 daňového řádu a k jejímu novému běhu ve smyslu § 47 odst. 2, věty první daňového řádu (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52, publikovaný pod č. 634/2005 Sb. NSS), počala nová prekluzivní tříletá lhůta běžet znovu dnem 1. 1. 1996. Její poslední den tedy připadl na 31. 12. 1998. V rámci této lhůty bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí – daňový výměr (24. 1. 1997), i v pořadí první druhostupňové rozhodnutí žalovaného (9. 1. 1998). Zde sluší pouze pro připomenout, že vydání platebního výměru nemohlo vést k opětovnému přetržení a novému běhu prekluzivní lhůty, neboť nejde o úkon směřující k vyměření daně (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. 953/2006 Sb. NSS). Pokud by Nejvyšší správní soud odhlédl od dalšího vývoje v dané věci, zdálo by se, že předmětná daň byla stěžovateli pravomocně doměřena dne 9. 1. 1998, tedy ještě v rámci otevřené prekluzivní lhůty. Pro posouzení věci má však zcela zásadní význam skutečnost, že toto druhostupňové rozhodnutí bylo následně rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 5. 12. 1999 zrušeno; nové (dosud pravomocné) druhostupňové rozhodnutí pak bylo vydáno až dne 4. 12. 2001. Za pravomocné vyměření daně totiž nelze považovat platební výměr, ve spojení s rozhodnutím odvolacího orgánu, bylo-li toto rozhodnutí *ex post* soudem zrušeno. K této otázce se Nejvyšší správní soud již vyslovil např. v rozsudku ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 149/2005 – 145, kde konstatoval, že *„jakkoli takové rozhodnutí do doby svého zrušení právně i fakticky existovalo, nelze odhlédnout od skutečnosti, že šlo o rozhodnutí nezákonné a nemohlo jím tedy (ve spojení s druhostupňovým rozhodnutím – dodatečným platebním výměrem) dojít v souladu se zákonem k doměření daně. Opačný výklad by (...) ve svých důsledcích vedl k porušení čl. 11 odst. 5 Listiny; stěžovatel v této souvislosti zcela správně poukazuje též na smysl této objektivní lhůty, kterou je ochrana před neúměrně dlouhým daňovým řízením. Nejvyšší správní soud má za to, že je zde zcela oprávněně akcentován princip právní jistoty adresátů rozhodnutí veřejné správy“*. Lze tedy uzavřít, že předmětná daň byla stěžovateli pravomocně doměřena dne 4. 12. 2001, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty vyplývající z § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu. Podstatné přitom je, že za vyměření (doměření) daně lze považovat pouze vyměření (doměření) pravomocné; tento právní názor vyslovený v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. 1542/2008 Sb. NSS byl již konstatován výše.

Pro úplnost považuje Nejvyšší správní soud za potřebné dále zmínit, že z předloženého správního spisu nevyplývá, zda daňová kontrola zahájená u stěžovatele dne 9. 10. 1995 skutečně tohoto dne začala, či stalo-li se tak až později. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu (viz již zmíněný rozsudek č. 634/2005 Sb. NSS) je totiž za zahájení daňové kontroly (tedy úkon vedoucí k přetržení lhůty dle § 47 odst. 2 daňového řádu) považován až den, kdy správce daně začne fakticky prověřovat okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Nelze tedy teoreticky vyloučit, že daňová kontrola byla u stěžovatele zahájena dne 9. 10. 1995 pouze formálně a k její faktické realizaci tak mohlo dojít až v roce 1996 (ukončena byla 27. 11. 1996). I v tomto případě by však nová prekluzivní lhůta doběhla přede dnem pravomocného vyměření daně (4. 12. 2001), a to k 31. 12. 1999.

Jak již bylo výše naznačeno, v případě, kdy je daň prokazatelně vyměřena mimo zákonem stanovenou lhůtu, jde o takovou vadu řízení, která ze své povahy vylučuje možnost jakéhokoli pokračování daňového řízení završeného rozhodnutím, které bylo předmětem přezkumu v řízení před krajským soudem. Bylo by proto zcela nadbytečné vyjadřovat se k dalším kasačním námitkám, neboť ani jejich případná důvodnost by na výsledku, kterým je nemožnost stěžovateli daň dodatečně doměřit, nemohla ničeho změnit. Zde Nejvyšší správní soud též reflektuje fakt, že ve věci uběhla marně rovněž objektivní desetiletá lhůta pro doměření daně uvedená v § 47 odst. 2, větě druhé daňového řádu, a je tak zcela vyloučeno otevření předmětného daňového řízení např. cestou mimořádného opravného prostředku.

Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že námitku stěžovatele, dle které došlo k dodatečnému doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1993 až po uplynutí zákonem stanovené prekluzivní lhůty za důvodnou. Nezbylo mu tedy, než z důvodů vyplývajících z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první 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 25. září 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu