

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **S., a. s.,** zast. advokátem Mgr. Františkem Nesvadbou, se sídlem AK Bělehradská 6, Ústí nad Labem, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 8. 2004, č. j. 15 Ca 254/2003 – 25,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho právního zástupce Mgr. Františka Nesvadby na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 2150 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Žalovaný (dále „stěžovatel“) se domáhá kasační stížností zrušení výše označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo pro nezákonnost zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 22. 8. 2003, č. j. 3873/140/03/ SK a současně i platební výměr Finančního úřadu v Teplicích ze dne 9. 1. 2003, č. j. 1826/03/210960/6213; tímto platebním výměrem byla žalobci vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 363 325 Kč. Důvodem zrušení uvedených rozhodnutí bylo uplynutí zákonné lhůty pro vyměření daně. Stěžovatel namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu spočívající v nesprávném posouzení právní otázky ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád

správní (s. ř. s.). Soud nesprávně dospěl k závěru, že bylo porušeno ust. § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, když chybně posoudil právní otázku, co může být úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení dle ust. § 22 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb. a dle ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Soud dovozuje, že přerušení lhůty pro vyměření či doměření daně může nastat pouze za současného splnění tří podmínek, a to, že úkon musí být učiněn před uplynutím tříleté prekluzívní lhůty, směřovat k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně a poplatník musí být o tomto úkonu zpraven. Soud dospěl k závěru, že takový úkon může učinit pouze správce daně, nikoli poplatník sám. Pokud v projednávané věci učinil úkon směřující k vyměření daně žalobce, nemohlo to mít na běh prekluzívní lhůty vliv; vyměřil-li stěžovatel daň v roce 2003, učinil tak dle závěru soudu již po uplynutí zákonné lhůty. Stěžovatel trvá na svém výkladu ustanovení § 22 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb. a ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. tvrdí, že úkonem směřujícím k vyměření daně může být jak úkon učiněný správcem daně, tak i úkon daňového subjektu; takovým úkonem je nepochybně i podání daňového přiznání a dodatečného daňového přiznání. V žádném z výše citovaných ustanovení není výslovně uvedeno, že úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení musí učinit správce daně. Přerušení běhu lhůty nastává za splnění dvou podmínek, a to že je úkon učiněn před uplynutím tříleté lhůty a že směřuje k vyměření daně. Dále je v ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. stanoveno, od jakého okamžiku běží lhůty pro vyměření daně znovu, pokud tento úkon učiní správce daně. Pro okamžik začátku běhu lhůty pro vyměření daně, učiní-li úkon daňový subjekt, je postačující úprava vyplývající z ust. § 21 zákona č. 337/1992 Sb., a to, že tříletá lhůta běží znovu od konce roku, v němž úkon daňového subjektu došel správci daně. Při výkladu práva nelze vycházet pouze z jazykového výkladu, ale také z výkladu autentického, tedy výkladu podaného autorem, právní normy. Autoři zákona č. 337/1992 Sb. provedli výklad jednotlivých ustanovení zákona ve Finančním a účetním bulletinu v roce 1996, přitom z něj jednoznačně vyplývá, že úkon dle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. může učinit i daňový subjekt. Stěžovatel tvrdí, že lhůta pro vyměření daně, která započala 1. 1. 1997, by skončila 31. 12. 1999, byla však přerušena podáním daňového přiznání žalobcem dne 4. 2. 1997, proto by uplynula až 31. 12. 2000. Dne 9. 2. 2000 byla však lhůta přerušena znovu, a to výzvou stěžovatele učiněnou dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., její běh započal znovu od 1.1.2001 a byla tak prodloužena až do 31. 12. 2003. Platební výměr vydaný dne 9. 1. 2003 byl proto vydán v zákonné lhůtě. Stěžovatel požaduje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření vyjádřil souhlas s právním posouzením obsaženým v napadeném rozsudku. Domnívá se, že v právním státě jednoznačně platí princip dělby moci, ze kterého vyplývá, že zákonodárnou moc má parlament; úmysl nevolených a veřejné kontrole nepodléhajících úředníků, je proto irelevantní. Z hlediska právní jistoty je naopak nezbytné, aby subjekty, na které je uvalena povinnost podřídit se zákonu, měly právní jistotu. Není proto rozhodující, co zákonodárce zamýšlel, rozhodující je, jak zákon přijal. Rozhodující výklad je dle právní teorie i praxe výklad soudu, který jediný s ohledem na svou nezávislost je oprávněn rozhodovat spory. Žalobce považuje výklad soudu navíc za logický; za úkon směřující k vyměření daně nemůže být považováno daňové přiznání, neboť správce daně toto přiznání v podstatě ani nepotřebuje k vyměření daně, když ze zákona má dostat a také v dané věci obdržel dostatek listinných podkladů od katastrálního úřadu. Navíc zákon spojuje běh lhůty s rokem, ve kterém měl daňový subjekt povinnost daňové přiznání podat, nikoli s rokem, ve kterém tak skutečně učinil. I z tohoto pohledu lze dovodit, že podání daňového přiznání není oním úkonem, který by běh prekluzívní lhůty přerušoval, v opačném případě

mohl vyměřit daň podle pomůcek. Žalobce navrhuje aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák.] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák.], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá nesprávné právní posouzení soudem stran interpretace ust. § 22 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí a ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Zásadní ve věci je přitom otázka, zda úkonem, o který se v uvedených ustanoveních jedná, je úkon správce daně nebo lze za takový úkon považovat i úkon daňového subjektu samotného, v daném případě podání daňového přiznání. Pro posouzení toho, zda se v daném případě jedná o prekluzi lhůty pro vyměření daňové povinnosti Nejvyšší správní soud vycházel z následující právní úpravy:

Podle ust. § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Odstavec 2 cit. ustanovení dále stanoví, že 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 poplatník o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Podle ust. § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., pokud tento nebo jiný 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 odstavci 2 zákon stanoví, že pokud 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 zpraven. Vyměřit a doměřit daň lze však 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.

Aplikace a interpretace práva není toliko formální proces, nýbrž v sobě zahrnuje hodnotící postupy v souvislosti se společenským řádem společnosti, především v souvislosti se systémem právem chráněných hodnot. Pro závěry učiněné v tomto rozhodnutí soud vycházel z následujících skutečností:

Znakem právního státu je právní jistota, ochrana důvěry občanů v právo, proto lhůtu, s níž je spojeno promlčení a prekluze práva, je nutno stanovit transparentním způsobem. Prekluze práva je závažnou právní skutečností s dopadem nejen do majetkové sféry daňového subjektu, ale také do práva státu na výběr daní. Nelze proto tuto lhůtu odvozovat od faktu, zda daňový subjekt podá daňové přiznání ve stanovené lhůtě nebo tak učiní opožděně a nebo dokonce vůbec, tedy skutečností, u kterých o tom, zda nastanou, rozhoduje sám daňový subjekt.

Počátek běhu lhůty, od něhož bude odvozována prekluze je proto nutno stanovit způsobem předvídatelným, jednoznačným, nevzbuzujícím pochybnosti ani možnosti nejednoznačného výkladu. S respektováním tohoto požadavku zákon č. 357/1992 Sb. i zákon č. 337/1992 Sb. v obou případech proto počátek běhu lhůty spojuje nikoli s okamžikem, kdy bylo daňové přiznání skutečně podáno, resp. zda bylo podáno, ale s tím, kdy vznikla ohledně předmětu zdanění povinnost podat daňové přiznání. Tyto lhůty jsou potom stanoveny obecně v ust. § 40 odst. 3 a 4 zák. č 337/1992 Sb., dále v příslušných hmotněprávních daňových předpisech, v projednávané věci v ust. § 21 odst. 1 zák. č. 357/1992 Sb. V případě, kdy zákon nespojuje se vznikem daňové povinnosti povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, počíná běh lhůty od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobce byl povinen podat v souvislosti s vkladem nemovitosti do základního jmění obchodní společnosti daňové přiznání nejpozději do 28. 8. 1996; lhůta pro vyměření daně tedy počala běžet od 1. 1. 1997 a skončila 31. 12. 1999. Žalobce podal daňové přiznání dne 4. 2. 1997, současně přiložil ověřené kopie písemností, a to notářského zápisu, zakladatelské smlouvy a znaleckých posudků. Prvním úkonem, který správce daně ve vztahu k žalobci učinil byla výzva ze dne 9. 2. 2000 č. j. 19158/00210960/5866 vydaná dle § 43 zák. č. 337/1992 Sb., poté vydal platební výměr dne 9. 1. 2003.

Stěžovatel v řízení dovodil první přerušení lhůty podáním daňového přiznání, lhůta tak běžela od 1. 1. 1998 do 31. 12. 2000. K dalšímu přerušení došlo výzvou ze dne 9. 2. 2000, lhůta běžela od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2003. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se závěrem stěžovatele v tom, že podání daňového přiznání přerušilo běh lhůty a z toho důvodu i následně provedené úkony jsou úkony, kterými mohlo dojít k přerušení lhůty pro vyměření daně, přitom tak bylo učiněno v roce 2003. Předmětný úkon – podání daňového přiznání – učinil žalobce sice opožděně, ale ještě v době, kdy neuplynula lhůta pro vyměření daně, která končila dne 31. 12. 1999. Stěžovateli tedy nic nebránilo, měl-li k dispozici daňové přiznání i ostatní písemnosti, zahájit vytýkací řízení, čímž by přerušení běhu lhůty dle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. dosáhl, nebo daň do konce lhůty vyměřit. Stěžovatel tak však neučinil, naopak vycházel dále z předpokladu, že lhůta pro vyměření daně je prodloužena výzvou ze dne 9. 2. 2000, když tato byla vydána v již prodloužené lhůtě. Tuto výzvu však stěžovatel vydal až po uplynutí lhůty dle § 47 odst. 1 cit. zákona, a proto nemohla mít zamýšlené právní účinky.

Nejvyšší správní soud se částečně ztotožnil s právním názorem krajského soudu, který dospěl k závěru, že splnění podmínek pro přerušení lhůty pro vyměření daně z převodu

nemovitostí mohlo nastat pouze při splnění všech zákonných podmínek; bylo proto zapotřebí, aby se jednalo o úkon učiněný před uplynutím tříleté lhůty, který směřuje k vyměření, přitom o tomto úkonu byl daňový subjekt zpraven.

Zákon stanoví pro právní relevantnost úkonu, jimž lze dosáhnout prodloužení lhůty k vyměření daně, kromě dvou prvně uvedených podmínek, obsažených ve větě první ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., jakož i v ust. § 22 odst. 1 zák. č. 357/1992 Sb. zároveň i nutný předpoklad, za něhož lze ke splnění těchto dvou podmínek přihlédnout, a to, že o úkonu byl daňový subjekt zpraven. Tento předpoklad tak není stanoven jako třetí podmínka specifikující charakter úkonu, vyplývá však ze zákonem výslovně upraveného počátku běhu nové lhůty, který se váže na okamžik, kdy se daňový subjekt o takovém úkonu dozvěděl. Bez vědomosti daňového subjektu tak ani úkon, který svým charakterem požadavku zákona vyhovuje, nemůže běh lhůty moderovat, neboť počátek běhu lhůty nelze stanovit, lhůta tedy ani neběží.

Protože je pojmově vyloučeno, aby byl daňový subjekt zpraven o svém vlastním úkonu. Je nepochybné, že zákon spojuje tyto účinky pouze s takovými úkony, o nichž je daňový subjekt zpraven, tedy s úkony správce daně, nikoli úkony vlastními. V tomto směru stěžovatel aplikací ust. § 21 zákona č. 337/1992 Sb. na zákonné ustanovení, které analogii nepřipouští, provedl rozšiřující výklad ust. § 47 odst. 2 cit. zákona, jakož i ust. § 22 odst. 1 zák. č. 357/1992 Sb., nad jeho rámec. Ustanovení § 21 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb. vychází z dispoziční zásady uplatněné v daňovém řízení a uvádí, kdy je uskutečněním podání (daňového přiznání) zahájeno vyměřovací řízení. Naopak ust. § 47 odst. 2 cit. zákona upravuje pravidla pro moderaci lhůty k vyměření daně. Cíle a smysl právní úpravy obsažené v obou výše uvedených ustanoveních jsou zcela odlišné a nelze je bez zákonné dispozice vzájemně zaměňovat nebo aplikovat na situace v nich nepředvídané. Z logiky věci plyne, že úkon směřující k vyměření daně musí být učiněn vůči tomu, kdo má daňovou povinnost, musí tedy jít vždy o úkon správce daně, oprávněného daň vyměřit anebo správce daně jím dožádaného.

Samotné podání daňového přiznání nemůže být úkonem, který by byl způsobilý ve smyslu výše citovaných ustanovení prodloužit lhůtu pro vyměření, resp. dodatečné vyměření daně. Nelze však přitom vyloučit, že právě podání daňového přiznání (dodatečného daňového přiznání) bude právě tím podnětem, který další relevantní úkon zapříčiní. O takovou situaci se bude jednat např. tehdy, zahájí-li správce daně v souvislosti s tímto podáním vytýkací řízení, daňovou kontrolu, popř. učiní jiné úkony, vždy za předpokladu, že tyto úkony provede v tříleté promlčecí lhůtě a v souvislosti s dotčenou daňovou povinností. Pouze tento „následný“ úkon je úkonem přerušujícím běh tříleté prekluzívní lhůty.

Právní věda při popisu jednotlivých metod interpretace práva uvádí jednak výklad jazykový (gramatický), kterým se zjišťuje význam jednotlivých výrazů použitých v normativním textu, jejich kontext, dále klade důraz na metody logického výkladu, které se opírají o poznatky formální logiky;v neposlední řadě se jedná o výklad systematický, teleologický a historický. Autentický výklad autora zákona, jehož se stěžovatel dovolává v kasační stížnosti má bezesporu svůj význam, nelze jím však doplňovat to, co v zákoně uvedeno není. Měl-li zákonodárce v úmyslu přiznat relevantní účinky ve smyslu ust. § 47 odst. 2 cit. zákona č. 337/1992 Sb., resp. § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., i úkonu učiněnému daňovým subjektem, předpoklad účinnosti takového úkonu by musel vyjádřit v textu, např. slovy: „o němž byl daňový subjekt nebo správce daně zpraven.“ Za této situace by měla oporu v zákoně i argumentace stěžovatele ustanovením § 21 zák. č. 337/1992 Sb.

stran okamžiku, kdy se správce daně o úkonu dozvěděl. Takový právní rámec však nelze z ust. § 47 odst. 2 cit. zákona ani ust. § 22 odst. 1 zák. č. 357/1992 Sb. dovodit. Stěžovatelem provedený výklad zákona, jehož cílem je prodloužení lhůty pro vyměření daně, je nepřípustným způsobem rozšiřující a skutečnost, že takový výklad v uváděné publikaci zaujali autoři zákona, je zcela bez významu. Státním orgánům je v právním státě zakázáno napravovat eventuální pochybení zákonodárce při formulaci právních předpisů cestou výkladu, kterým změní jinak ústavně konformní, ale z hlediska státní moci nevýhodný jednoznačný text právního předpisu (viz II. ÚS 485/98 ze dne 30. 11. 1999).

Dovolává-li se stěžovatel dřívějšího rozsudku krajského soudu, který zaujal ve věci opačné stanovisko, obsahuje odůvodnění napadeného rozsudku i důvody, proč tak učinil.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl z hlediska právního posouzení ke stejnému závěru jako Krajský soud v Ústí nad Labem, přitom skutečnost, že vycházel i z jiných právních úvah, není důvodem pro zrušení rozsudku tohoto soudu pro nezákonnost.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce naopak měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci takové náklady vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem a činily celkem 2150 Kč, a to odměna za dva úkony právní služby ve výši 2 x 1000 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů] a 2 x paušál 75 Kč (§ 13 odst. 3 tarifu), celkem tedy 2150 Kč.

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 24. srpna 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu