

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobkyně **I. P.**, zastoupené JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Kosmova 20, Ostrava, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 2. 2002, č. j. 18755/130/01, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 1. 2005, č. j. 15 Ca 133/2002-24,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 1 279,30 Kč, a to k rukám jejího advokáta do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobkyně se domáhala žalobou zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 2. 2002, č. j. 18755/130/01, jakož i jemu předcházejícího rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně ze dne 12. 7. 2001, č. j. 80831/01/1789/1539, kterým jí byla na základě výsledků kontroly vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 1994 a to ve výši 322.000,- Kč. Rozhodnutím žalovaného byl tento dodatečný platební výměr změněn ve výroku tak, že větu „Rozpis základu daně a daň jsou uvedeny na dalším listě (listech)“ vypustil a místo ní vložil uvedený rozpis daně do výrokové části rozhodnutí. Uvedený dodatečný platební výměr byl vydán poté, co Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 30. 5. 2001, č. j. 16 Ca 581/97 – 38, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 8. 1997, č. j. 2850/130/97, kterým bylo rozhodnuto o dani z přidané hodnoty žalobkyně za jednotlivá zdaňovací období

roku 1994. Zrušující rozsudek soud odůvodnil tak, že napadená rozhodnutí považuje za nulitní.

V žalobě žalobkyně namítla především, že předmětná daň jí byla stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty, lhůta pro vyměření daně z přidané hodnoty za září 1994 uplynula dne 31. 10. 1997. Protože však správce daně zahájil kontrolu dne 10. 5. 1995, jedná se o úkon směřující k vyměření daně a proto běh lhůty končí až dnem 31. 12. 1998. Během této lhůty již správce daně neučinil žádný úkon, který by běh prekluzivní lhůty přerušil a od něhož by se odvíjela lhůta nová, proto v roce 2001 nemohla být již daň žalobkyni daň doměřena. Uplatnila další námitky proti procesnímu postupu správce daně, vzhledem k obsahu kasační stížnosti však nepodstatné.

O žalobě rozhodl Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem napadeným kasační stížností, kterým rozhodnutí žalovaného zrušil. V odůvodnění uvedl, že žalobkyně byla povinna podat daňové přiznání za příslušné zdaňovací období dle § 38 zákona o DPH nejpozději do 25. 10. 1995 (správně 25. 10. 1994). Prekluzivní lhůta dle § 47 daňového řádu by tak uplynula 31. 10. 1997. Protože však správce daně zahájil daňovou kontrolu tohoto zdaňovacího období dne 10. 5. 1995, jednalo se o úkon směřující k vyměření daně, a proto se běh prekluzivní lhůty posunul a měl končit dnem 31. 12. 1998. Výsledky z daňové kontroly byly se žalobkyní projednány dne 30. 7. 1996, proto běh lhůty v důsledku tohoto úkonu končí 31. 12. 1999. Do té doby však ani správce daně ani žalovaný neučinili žádný další úkon, který by běh prekluzivní lhůty přerušil a její běh obnovil, bylo napadené rozhodnutí vydáno po zákonem stanovené lhůtě. Správce daně sice vydal dodatečný platební výměr již dne 30. 8. 1996, ten byl však zdejším soudem zrušen, zrušující rozsudek nelze v žádném případě považovat za úkon ve smyslu § 47 daňového řádu. Za takový úkon nelze považovat ani úkony žalobkyně, která v roce 1997 požádala o přezkoumání rozhodnutí, ani její podání žaloby v roce 1997. Takovým úkonem není ani rozhodnutí o přezkoumání napadeného rozhodnutí ze dne 25. 5. 2000.

Proti tomuto rozsudku soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Důvod pro její podání spatřuje v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pokud soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno již po uplynutí prekluzivní lhůty. Podle jeho názoru totiž soud neakceptoval vydání dodatečného platebního výměru, neuznal ani úkony, které provedla žalobkyně sama, tedy podání žádosti o přezkoumání rozhodnutí a podání žaloby. Nezáleží totiž na tom, kdo úkon činí, důležité je, zda učiněn byl. Není rovněž správný úsudek soudu o tom, že pro uplatnění § 47 daňového řádu musí být splněny současně tři podmínky - úkon musí být splněn před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty, musí směřovat k vyměření či dodatečnému stanovení daně a poplatník musí být o tomto úkonu zpraven. Stěžovatel se domnívá, že oním úkonem ze strany žalobkyně bylo jak podání žádosti o přezkoumání rozhodnutí, tak i rozhodnutí o ní ze dne 25. května 2000, lhůta proto opět začala běžet a skončila 31. prosince 2003.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti její důvodnost popřela.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a o důvodech kasační stížnosti usoudil následovně.

Za onu nesprávně posouzenou právní otázku předestřenou žalovaným je výklad ustanovení § 47 daňového řádu, respektive, zda lze daňovou povinnost doměřit za situace, kdy jednotlivé úkony směřující k vyměření daně jsou učiněny již vně prekluzivní lhůty pro její vyměření či doměření.

Nejvyšší správní soud v souzené věci vycházel z ustanovení § 47 daňového řádu, zařazeného v části třetí zákona, označené jako „vyměřovací řízení“. Podle něho, nestanoví–li tento nebo zvláštní zákon 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. Byl-li však 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 však lze 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.

Uvedené ustanovení tak vymezuje několik podmínek, za nichž lze daňovou povinnost vyměřit či doměřit. Předně je to pro stanovení běhu subjektivní prekluzivní tříleté lhůty podmínka určení jejího počátku a konce. Normoval–li § 38 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (ve znění účinném pro rok 1994), že plátce je povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období předložit daňové přiznání, a to i v případě, že je negativní, pak povinnost podat toto přiznání za zdaňovací období září 1994 měla žalobkyně do 25. října 1994. K „uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání“ tak došlo prvním dnem následujícím po 31. říjen 1997. Po tomto dni by již nebylo možno doměřit žalobkyni případnou daňovou povinnost, leda, že by byl před uplynutím této lhůty učiněn úkon, který směřoval k vyměření daně a současně byl subjekt o takovém úkonu zpraven.

V souzené věci skutečně takový úkon učiněn byl. Byla totiž zahájena daňová kontrola daného zdaňovacího období daně z přidané hodnoty - a to dne 10. 5. 1995, proto se konec prekluzivní lhůty posunul ke dni 31. 12. 1998, po uplynutí tohoto dne by již za uvedené situace nebylo možno daň doměřit, nedošlo–li by k dalšímu úkonu.

Na tomto místě je Nejvyšší správní soud nucen připomenout svůj rozsudek ze dne 21. dubna 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004 (publik. ve Sb. NSS pod č. 634/2005), podle něhož je za úkon směřující k doměření daně nutno považovat daňovou kontrolu jako jeden celek, jde o jeden úkon, který probíhá určitou dobu. Pokud byla tedy správcem daně zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta k vyměření daně znovu, od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven. Běh této lhůty již proto nemohou ovlivnit jednotlivé úkony správce daně provedené v průběhu kontroly, nebo spojené s jejím ukončením – jak uvedl nesprávně v dané věci krajský soud, když připustil, že projednáním zprávy z kontroly běží znovu tříletá lhůta pro doměření daně. Skutečnost, že tomu tak není, a že běh prekluzivní lhůty je prolomen pouze úkonem zahajujícím daňovou kontrolu, (zpravením daňového subjektu o jejím zahájení), však nemá v daném případě vliv na zákonnost napadeného rozsudku krajského soudu.

V dané věci je proto nutno uzavřít, že posledním relevantním důvodem, pro který se obnovil běh prekluzivní lhůty, bylo zahájení daňové kontroly, a proto lhůta pro případné doměření daně uplynula dnem 31. prosince 1998. Veškeré úkony, které byly

v daňovém řízení činěny, ať už správcem daně či žalobkyní vně této lhůty (tedy po 31. 12. 1998), nemohou již její obnovení ovlivnit.

Běh prekluzivní lhůty nemůže ovlivnit v žádném případě ani skutečnost, že Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 30. 5. 2001, č. j. 16 Ca 581/97–38 zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 8. 1997, č. j. 2850/130/97, kterým bylo rozhodnuto o dani z přidané hodnoty žalobkyně za jednotlivá zdaňovací období roku 1994, tedy původní rozhodnutí o doměření daně.

Až s účinností od roku 2003 totiž soudní řád správní v § 41 zavedl stavění běhu lhůt pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, záloh na tyto příjmy, a to po dobu řízení před soudem. Protože dřívější úprava pro řízení před soudem (o. s. ř.) takové ustanovení neobsahovala, běžely lhůty pro vyměření daně i za situace, kdy probíhalo řízení před soudem o žalobě proti rozhodnutí ve věcech daní.

Za takové situace neměl již žalovaný jinou možnost, poté, co bylo jeho rozhodnutí soudem po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty zrušeno, než řízení o vyměření daně zastavit a to ve shodě s § 27 odst. 1 písm. d) daňového řádu, neboť po uplynutí prekluzivní lhůty již nelze daňovou povinnost znovu vyměřit či doměřit.

Nelze tak přisvědčit žalovanému ani v tom, že pokud by byl učiněn ze strany správce daně úkon směřující k vyměření daně a současně by byl subjekt o tomto úkonu zpraven, avšak stalo–li by se tak vně prekluzivní lhůty, její běh se obnoví. Není tomu tak. Pouze úkony, směřující k vyměření daně, které jsou učiněny uvnitř běhu prekluzivní lhůty (tedy před jejím uplynutím) mohou její případný běh obnovit.

Z uvedených důvodů byl závěr soudu, týkající se nemožnosti doměřit daňovou povinnost, v daném případě po uplynutí prekluzivní lhůty, ve shodě s § 47 daňového řádu, správný.

Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce dosáhl v řízení o kasační stížnosti žalovaného plného úspěchu, a proto má dle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení byly stanoveny podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v tomto případě za jeden úkon právní služby spočívající v písemném podání, a náhrady hotových výdajů, tedy ve výši 1 x 1 000 Kč a 1 x 75 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 3 citované vyhlášky], vč. DPH, celkem 1 279,30 Kč. Žalovaný nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. dubna 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu