



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Elišky Cihlářové v právní věci stěžovatele **V. S.**, za účasti **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 39/61, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 8. 2004, č. j. 15 Ca 3/2004 – 43,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 8. 2004, č. j. 15 Ca 3/2004 - 43, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel V. S. (dále jen „stěžovatel“) se u Nejvyššího správního soudu domáhá vydání rozsudku, kterým by byl shora uvedený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále také „krajský soud“) ze dne 12. 8. 2004, č. j. 15 Ca 3/2004 - 43, zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 4. 11. 2003, č. j. 13506-3/110/98, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Chomutově (dále jen „správce daně“), dodatečný platební výměr ze dne 27. 3. 1998, č. j. 31495/98/182911/0410, v neprospěch stěžovatele tak, že výše dodatečně stanovené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 činila částku 560 200 Kč namísto původně stanovené částky 476 600 Kč.

Krajský soud neshledal opodstatněnými žalobní námitky stěžovatele stran namítaných vad v řízení jak před správcem daně v průběhu daňové kontroly, tak i v rámci odvolacího řízení před finančním ředitelstvím. Jako naprosto nedůvodnou posoudil žalobní námitku, jejíž podstata spočívala v tom, že stěžovateli vznikla daňová povinnost na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 již v průběhu roku 1996, tj. po dosažení příjmu 6000 Kč, a že tak k dodatečnému vyměření daně z příjmů fyzických osob za tento rok dodatečným platebním výměrem správce daně ze dne 27. 3. 1998 došlo až po lhůtě stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Neakceptoval rovněž závěry stěžovatele, že finanční ředitelství o podaném odvolání rozhodlo již po uplynutí prekluzivní lhůty, a to z důvodu, že daň již byla vyměřena a že samotná délka odvolacího řízení nemůže mít vliv na výši daňové povinnosti. Jako zcela neopodstatněnou posoudil též námitku o tom, že finanční ředitelství o odvolání stěžovatele nerozhodlo v zákonné lhůtě vyplývající ze zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních, když tento právní předpis byl mimo část týkající se rentové daně zrušen k 1. 1. 1953. Krajský soud neshledal též důvodnou námitku, podle které bylo žalobou napadené rozhodnutí odvolacího správního orgánu vydáno na podkladě důkazů, se kterými nebyl stěžovatel seznámen. Dovodil, že správní orgány nejsou povinny seznamovat stěžovatele se shromážděnými důkazy, ze kterých nevycházely, nýbrž jen s takovými, které se nakonec těmito důkazy staly. Z uvedených důvodů proto krajský soud žalobu stěžovatele zamítl.

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel včas podanou kasační stížností a implicitně v ní uplatňoval důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v kasační stížnosti primárně namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, a to stran zániku práva správních orgánů dodatečně stanovit daň z příjmů fyzických osob za rok 1996 (dále jen „daň“). Vůči stěžovateli sice byly učiněny některé úkony - zejm. protokoly o ústních jednáních ze dnů 20. 4. 2000 a ze dne 2. 5. 2000 vyhotovené Finančním úřadem pro Prahu 10, avšak tyto nebyly způsobilé, resp. perfektní ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Lhůta nebyla přerušena ani vydáním dodatečného platebního výměru. Běh prekluzivní lhůty k vyměření daně tak nebyl obnoven a odvolací správní orgán proto nemohl rozhodnout po 31. 12. 2001, resp. po 31. 12. 2000. V tomto směru poukázal i na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 69/2004, 5 Afs 42/2004, 2 Afs 52/2005. Rozsudek krajského soudu je proto nepřezkoumatelný, neboť tento soud se řádně ani nevypořádal s námitkou, že lhůta pro podání daňového přiznání počala plynout již v roce 1996. Stěžovatel shledává nezákonným napadený rozsudek krajského soudu i proto, že tento soud jeho žalobní námitku o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu posoudil toliko „nad rámec žalobních námitek“ a navíc se zjištěnými rozpory ohledně manželů S. a skutečného provozovatele firmy S. S. se nikterak nevypořádal. Krajský soud tak pominul zcela žalobní bod č. 3, ve kterém namítal nedostatečně zjištěný skutkový stav. Tento soud pochybil též tím, že nezrušil rozhodnutí finančního ředitelství pro namítanou vadu řízení, spočívající v porušení jeho práva garantovaného čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť tato vada měla za následek nezákonnost rozhodnutí. Porušení uvedeného práva se finanční ředitelství dopustilo tím, že vydalo znevýhodňující rozhodnutí o odvolání, aniž by stěžovatele seznámilo s údaji a důvody, pro které bylo rozhodnuto nad rámec dodatečného platebního výměru v jeho neprospěch. Stěžovatel považuje za nesprávnou a především za nedostatečnou argumentaci krajského soudu v otázce, kdy odvolací správní orgán nerozhodl o odvolání ve lhůtě dle zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních. Krajský soud podle jeho mínění nepředložil ucelenou právní argumentaci vyvracející „nade vši pochybnost názor stěžovatelův“. Krajský soud se též vůbec nevyjádřil k jeho námitce

o rozporu v tom, že správce daně na straně jedné založil své rozhodnutí na neprokázání existence společnosti S. a na straně druhé v předkládací zprávě uvedl, že považuje za pochopitelnou nemožnost prokázání její existence stěžovatelem. V neposlední řadě stěžovatel namítl pochybení krajského soudu, protože předseda senátu nesplnil svou povinnost podle § 118a odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OSŘ“), a v průběhu ústního jednání nevyzval stěžovatele, aby tento upřesnil svá stanoviska a doplnil vyličení rozhodných skutečností. Následně pak i v rozporu s ustanovením § 49 odst. 4 s. ř. s. jasně nevyličil, jaké skutkové a právní otázky jsou podle mínění krajského soudu pro rozhodnutí určující. Stěžovatel tak nemohl uplatnit vše, co za řádně vedeného jednání uplatnit mohl, čímž byl zkrácen na právu na spravedlivý proces. Z těchto důvodů je pro něj rozsudek krajského soudu „velmi překvapivý“.

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem se k podané kasační stížnosti vyjádřilo tak, že podle jeho názoru krajský soud zcela po právu posuzoval toliko žalobní námitky, které byly stěžovatelem vzneseny v zákonné dvouměsíční lhůtě. Za nesprávnou považuje též argumentaci stěžovatele o tom, že krajský soud se patřičně nebo dostatečně nevypořádal s jeho námitkou o vymezení počátku prekluzivní lhůty pro vyměření daně, resp. když neakceptoval domněnku o počátku této lhůty již v roce 1996. Za důvodnou nepovažuje též námitku o prekluzi práva správce daně, resp. odvolacího správního orgánu daň dodatečně stanovit. I kdyby totiž skutečně měla být vyměřena daňová povinnost ve lhůtě dle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, tak tato lhůta byla v předmětné věci přerušena úkony - protokoly o ústních jednáních ze dnů 20. 4. 2000 a 2. 5. 2000, vyhotovenými Finančním úřadem pro Prahu 10. Oporu v zákoně o správě daní a poplatků též nemá domněnka stěžovatele, že by úkonem ve smyslu uvedeného ustanovení zákona nemohl být úkon místně nepřislušného (dožádaného) finančního úřadu. Zcela se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že pokud bylo v daňovém řízení prováděno prověřování skutečností u daňových orgánů v SRN, nebylo třeba s jejich výsledky seznamovat stěžovatele, neboť tyto se nestaly důkazy a nebyly při rozhodování hodnoceny. Pokud jde o poukaz stěžovatele na povinnost krajského soudu postupovat dle ustanovení § 118a odst. 2 OSŘ, podotýká, že s. ř. s. obsahuje komplexní úpravu týkající se jednání, a proto toto ustanovení nelze použít. Pokud jde o námitku stran rozporu mezi dodatečným platebním výměrem správce daně a jeho vyjádřením, uvedeným v předkládací zprávě, má za to, že jednak krajský soud postupoval v rozporu s ustanovením § 45 odst. 4 s. ř. s., když umožnil stěžovateli do předkládací zprávy nahlédnout, a jednak, že se nejedná o námitku, která by byla uplatněna v zákonné lhůtě pro podání správní žaloby. V dalším zcela odkazuje na své vyjádření k žalobě. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 8. 2004, č. j. 15 Ca 3/2004 - 43, vázán při tom rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přičemž dospěl k závěru, že uvedený rozsudek krajského soudu je třeba zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Ze spisů předložených Nejvyššímu správnímu soudu vyplynul následující průběh řízení. Dne 1. 4. 1997 podal stěžovatel přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996. V souladu s údaji v tomto přiznání uvedenými byla stěžovateli k totožnému termínu stanovena daň ve výši 0 Kč. Protokolem ze dne 13. 8. 1997, č. j. 61635/97/182930/0159, byla správcem daně u stěžovatele podle § 16 zákona o správě daní a poplatků zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 1996. Tato kontrola byla ukončena dne 25. 3. 1998. Následně dne 27. 3. 1998 vydal správce daně dodatečný platební výměr, č. j. 31495/98/182911/0410, jímž stěžovateli dodatečně stanovil daň ve výši

476 600 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal stěžovatel dne 29. 4. 1998 odvolání. O odvolání stěžovatele bylo Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem rozhodnuto dne 4. 11. 2003 pod č. j. 13506-3/110/98 tak, že výše dodatečně stanovené daně se z částky 476 600 Kč mění na částku 560 200 Kč, tedy v neprospěch stěžovatele. Dne 7. 12. 2003 vydalo finanční ředitelství rozhodnutí č. j. 13506-11/110/98, kterým opravilo zřejmou nesprávnost ve svém předchozím rozhodnutí o odvolání. Rozhodnutí, kterým byla stěžovateli v konečném důsledku dodatečně stanovena daň, stěžovatel napadl správní žalobou. V této jako primární žalobní bod namítal, že byl zkrácen na svých právech, neboť mu byla správními orgány dodatečně stanovena daň, ačkoli právo k jejímu dodatečnému stanovení již bylo prekludováno. V dalších žalobních bodech pak namítal, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť podle zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních, bylo jeho odvolání právní fikcí vyhověno, že nebyl seznámen s důkazy, které vedly finanční ředitelství k vydání rozhodnutí o odvolání, jakož i že u prvostupňového správního rozhodnutí nebyl řádně a dostatečně objasněn skutkový stav. O žalobě rozhodl krajský soud tak, že ji jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné předně poukázat na skutečnost, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti rozhodnutí krajského soudu, a proto je vždy třeba uvést, se kterými konkrétními skutkovými nebo právními závěry stěžovatel nesouhlasí, považuje je za nezákonné, z čeho tak usuzuje a o které rozhodné okolnosti svůj závěr opírá. Pokud by se pak krajský soud s některými žalobními námitkami stěžovatele nezabýval, bylo by na místě v této souvislosti uplatňovat důvod pro podání kasační stížnosti upravený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Jestliže by se kasační stížnost opírala o skutečnosti, které stěžovatel uplatnil až po té, co bylo vydáno napadené rozhodnutí krajského soudu nebo by se opíralo o jiné důvody, než které jsou uvedeny v ustanovení § 103 s. ř. s., případně které neuplatnil v řízení před soudem, nebylo by k těmto námitkám Nejvyšším správním soudem přihlíženo nebo by se jednalo o stížní námitky nepřijatelné.

Nejvyšší správní soud při posuzování stížních námitek o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu správními orgány, o tom, že správní rozhodnutí bylo založeno na neprokázání existence společnosti S., i když prokázání její existence stěžovatelem bylo nemožné, a o tom, že lhůta pro podání přiznání počala plynout již v roce 1996, dospěl k závěru, že se ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. jedná o nepřijatelné námitky. Aby se jimi mohl Nejvyšší správní soud zabývat, musely by tyto námitky být uplatněny v řízení před krajským soudem ve formě žalobních bodů. Tak tomu však nebylo, a to ani v případě namítaného nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Lze konstatovat, že stěžovatel v podané žalobě, v bodu č. 3. nazvaném „Zrušení prvoinstančního rozhodnutí“ uvedl, že „...nebylo důkazní řízení provedeno v takové míře, aby byl řádně objasněn skutkový stav.“ Tato pouhá věta však nebyla vymezena ve formě žalobního bodu, nebyla doplněna skutkovou ani právní argumentací, natož návrhem důkazních prostředků, o něž by tento závěr bylo možno opřít. Proto ji nebylo možno považovat za žalobní důvod uplatněný před krajským soudem (srov. § 71 odst. 1 písm. d), e) s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. napadené rozhodnutí krajského soudu ze shora uvedených důvodů, které stěžovatel neuplatnil již před krajským soudem, ač tak učinit mohl, nepřezkoumával.

Pokud jde o stížní námitku, jejíž podstata spočívá v namítaném porušení práv stěžovatele garantovaných čl. 38 Listiny základních práv a svobod v souvislosti s tím, že finanční ředitelství vydalo pro stěžovatele znevýhodňující rozhodnutí, aniž by jej seznámilo s údaji a důvody, pro které bylo rozhodnuto nad rámec dodatečného platebního výměru, Nejvyšší správní soud konstatuje, že se podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. jedná též o nepřijatelnou námitku.

Nejvyšší správní soud nepovažuje za opodstatněnou stížní námitku o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, který se podle stěžovatele pouze povrchně vypořádal s žalobní námitkou o nezbytnosti aplikace zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních, v řízení před finančním ředitelstvím. Krajský soud se zcela zřetelně v odůvodnění svého rozsudku vyslovil, že stěžovatelem citovaný zákon č. 76/1927 Sb. nelze na tento případ aplikovat, protože již byl zrušen zákonem č. 78/1952 Sb. Z tohoto důvodu považuje Nejvyšší správní soud stanovisko krajského soudu, který odkázal na derogující právní předpis, za zcela dostatečně odůvodněné a v souladu s právními předpisy.

Nedůvodnou Nejvyšší správní soud shledal námitku, že ve správním spise nemá oporu závěr krajského soudu o tom, že zjišťování skutečností v SRN od německých daňových orgánů bylo finančním ředitelstvím činěno nad rámec jeho povinností. Krajský soud dostatečně jasně a srozumitelně ve svém rozsudku vyložil ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků, jakož i vazby mezi jeho jednotlivými částmi při provádění dokazování. Opodstatněným je i závěr krajského soudu o tom, že povinností správce daně, včetně odvolacího orgánu, je seznámit daňový subjekt pouze s těmi z jím shromážděných důkazů, které se v důkazním řízení stanou skutečnými důkazy, tj. důkazy, na kterých je založen zjištěný skutkový stav věci a od něhož je odvislý jeho právní závěr (§ 31 odst. 4 tohoto zákona). Oproti tomu se shromážděnými důkazy, a to bez ohledu na to, zda byly shromážděny z vlastní iniciativy správního orgánu či v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, které se nestaly důkazy, není povinen správní orgán stěžovatele seznamovat. Takový postup není ani v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Od těchto případů je však třeba odlišit situaci, kdy správní orgán neprovede daňovým subjektem navržený důkaz. Zde je zcela v souladu s uvedeným článkem 38 Listiny základních práv a svobod povinností správního orgánu seznámit daňový subjekt s důvody, pro které nepovažuje navržený důkazní prostředek za důkaz. Tak tomu ale v předmětné věci nebylo.

Nejvyšší správní soud považuje za neopodstatněnou i námitku stěžovatele, podle které měl krajský soud zrušit rozhodnutí finančního ředitelství, protože toto neseznámilo stěžovatele před vydáním svého rozhodnutí s důkazy, které jej vedly k vydání rozhodnutí, jímž v předmětné věci rozhodlo v jeho neprospěch, tedy když výši dodatečně stanovené daně zvýšilo. Z obsahu správního spisu, resp. samotného rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání stěžovatele je dostatečným způsobem patrné, že toto rozhodnutí bylo založeno jednak (shodně s právním závěrem správce daně) na skutečnosti, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, když neprokázal, že výdaje zaúčtované v peněžním deníku byly uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V tomto směru nebylo rozhodnutí založeno na nových důkazech, ale na skutečnosti, že stěžovatel nepředložil v daňovém řízení takové důkazní prostředky, které by prokazovaly správnost jeho tvrzení o jím uplatněných výdajích. Samotné zvýšení původně dodatečně vyměřené daně z částky 476 600 Kč na částku 560 200 Kč mělo pak svůj původ ve zjištění finančního ředitelství o tom, že stěžovatel měl ve zdaňovacím období roku 1996 i nepeněžitý příjem ve výši 182 252 Kč a 26 752 Kč, které však nepřiznal. Ke zvýšení dodatečně stanovené daně tak došlo pouze na základě důkazů, na nichž participovala zástupkyně stěžovatele – daňová poradkyně Z. Š. při realizaci dožádání v odvolacím řízení, resp. v součinnosti Finančního úřadu pro Prahu 10. Námitka o porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nemá tedy opodstatnění z toho důvodu, že změna dodatečně stanovené daně měla původ v úkonech, na nichž se stěžovatel, byť prostřednictvím zástupce, účastnil. Nejvyšší správní soud proto dospěl ke shodnému závěru s krajským soudem o tom, že stěžovatel nebyl zkrácen na právu vyjádřit se k provedeným důkazům.

Oporu v soudním spise též nemají ani námitky stěžovatele, podle kterých krajský soud nesplnil svou povinnost vyplývající z ustanovení § 118a odst. 2 OSŘ a § 49 odst. 4 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud předně poukazuje na skutečnost, že právní úprava ohledně průběhu jednání krajského soudu v řízení o správních žalobách podle s. ř. s. je právní úpravou ucelenou a proto tento poukaz postrádá jakékoliv opodstatnění. Pokud jde o stížní námitku spočívající v tom, že předseda senátu krajského soudu jasně nevylicil, jaké skutkové a právní otázky jsou podle mínění soudu pro rozhodnutí určující, tak i zde je domněnka stěžovatele nesprávná. Je to právě protokol o jednání (čl. 41) obsažený v soudním spise, z něhož je jednoznačně zřejmé, že krajský soud při jednání (před závěrečnými návrhy účastníků) přednesl podstatný obsah spisu se zaměřením na otázky, které je třeba řešit, a že se účastníci (tedy i zástupce stěžovatele) vyjádřili tak, že nepožadují podrobnější referát. Jednání krajského soudu tak nebylo stíženo namítaným nedostatkem, resp. rozporem s § 49 odst. 4 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud však shledal opodstatněnou stížní námitku o tom, že krajský soud nesprávně aplikoval ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, když dovodil, že na straně správních orgánů nezaniklo právo stěžovateli daň dodatečně stanovit. Nesprávného výkladu uvedeného ustanovení zákona o správě daní a poplatků se krajský soud dopustil tím, že § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků aplikoval toliko na prvostupňové rozhodnutí správce daně, tj. dodatečný platební výměr se závěrem, že povinnost byla ve lhůtě vyměřena, což vylučuje, aby došlo k marnému uplynutí lhůty u rozhodnutí o odvolání. V důsledku tohoto svého závěru se již nezabýval námitkami ohledně toho, zda v odvolacím řízení byl či nebyl stěžovatel náležitě zpraven o úkonech směřujících k dodatečnému stanovení daně.

Krajský soud tak nejen, že nesprávně vyložil ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ale také současně zatížil svůj rozsudek vadou spočívající v jeho nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, neboť se nezabýval otázkou prekluze práva k vydání rozhodnutí o odvolání.

Podle ustanovení § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Rozhodnutí, jimiž stanoví správce daně základ daně a daň, sděluje správce daně daňovému subjektu formou platebního nebo dodatečného platebního výměru nebo hromadným předpisným seznamem (§ 32 odst. 8). Odstavec 12 tohoto ustanovení pak stanoví, že rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek, je v právní moci. Dle ustanovení § 41 odst. 1 téhož zákona je poslední známou daňovou povinností částka daně nebo daňová ztráta ve výši, tak jak ji naposled stanovil pravomocně správce daně, a to bez ohledu, zda daň byla stanovena podle § 46 odst. 5, platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo rozhodnutím o opravném prostředku.

Podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků platí, že pokud tento nebo zvláštní 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. Současně podle jeho odstavce druhého platí, 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 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. Smyslem citovaného ustanovení je stanovit prekluzivní lhůtu, po jejímž marném uplynutí již nelze daň vyměřit ani doměřit. Prekluzi je nutno chápat jako jeden ze způsobů zániku práva v důsledku jeho neuplatnění ve stanovené době, bez ohledu, pro jaké důvody nebylo právo ve lhůtě uplatněno. Zaniklé právo nelze přiznat.

V této věci považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné uvést, že k dané problematice se vyslovil již dříve ve svém rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61. V tomto rozsudku zaujal právní názor, že ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků je třeba vykládat tak, že daň je nutno ve lhůtě 3 let vyměřit či doměřit pravomocně. Nestačí tedy, aby ve lhůtě upravené uvedeným ustanovením § 47 zákona o správě daní a poplatků bylo správním orgánem vydáno toliko nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně. Daň musí být, nebyl-li v této lhůtě učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, v uvedené lhůtě stanovena pravomocně, tj. rozhodnutím o odvolání, proti němuž nejsou přípustné opravné prostředky (např. § 50 odst. 8 a § 49 odst. 1 téhož zákona). Nelze totiž akceptovat, aby daňová rozhodnutí nabyla právní moci po lhůtě stanovené v citovaném ustanovení zákona o správě daní a poplatků, jejímž marným uplynutím zaniká právo daň vyměřit či doměřit povinnost. Jiný výklad dotčených ustanovení zákona o správě daní a poplatků by vedl k tomu, že v tomto zákoně uvedená lhůta k vyměření daně by mohla být libovolně, např. nečinností správce daně či odvolacího orgánu prodlužována na úkor daňového subjektu. Takový postup by byl v rozporu nejen s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, ale i jejím čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1, jakož i čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky.

V předmětné věci stěžovatel primárně namítal, že finanční ředitelství nebylo v důsledku prekluze oprávněno po termínu 31. 12. 2000 vydat rozhodnutí, kterým by stěžovateli byla dodatečně vyměřena daň. Touto argumentací se krajský soud nezabýval s tím, že postačí, byla-li daň vyměřena správcem daně do 31. 12. 2000. Správce daně sice své rozhodnutí ze dne 27. 3. 1998, č. j. 31495/98/182911/0410, o dodatečném stanovení daně vydal v prekluzivní lhůtě (do 31. 12. 2000), avšak rozhodnutí odvolacího správního orgánu Finančního ředitelství v Ústí nad Labem č. j. 13506-3/110/98 bylo vydáno až dne 4. 11. 2003. Otázkou, zda-li právě u tohoto rozhodnutí odvolacího správního orgánu nedošlo k prekluzi, se krajský soud vůbec nezabýval. Pominul tak nejen žalobní námitku a argumenty stěžovatele, ale i argumenty finančního ředitelství, jež dovozovalo přetržení lhůty a její nový běh pro vydání rozhodnutí odvolacího orgánu od protokolů o ústních jednáních sepsaných dožádaným Finančním úřadem pro Prahu 10 ze dne 20. 4. 2000 a 2. 5. 2000, jako úkonů ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud pak právě tuto vadu, kdy se krajský soud uvedenou žalobní námitkou nezabýval, považuje za zcela zásadní, pro kterou je třeba rozsudek krajského soudu zrušit.

Z uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud zrušil kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 8. 2004, č. j. 15 Ca 3/2004 - 43, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V tomto řízení se bude muset krajský soud znovu zabývat otázkou, zda-li právě u rozhodnutí odvolacího správního orgánu nedošlo k prekluzi a vycházet z odůvodnění tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 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 21. prosince 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu