



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **E. P. S. spol. s r. o.**, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Hrabou, advokátem se sídlem Kamlerova 795, Říčany, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 11. 2005, č. j. 10 Ca 135/2004 - 62,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 11. 2005, č. j. 10 Ca 135/2004 - 62, **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 :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce jako stěžovatel napadá shora označený rozsudek Městského soudu v Praze, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. město Prahu ze dne 6. 5. 2004, č. j. FŘ - 9750/12/03. Tímto rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti zamítavému rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 31. 3. 2003, č. j. 148780/03/006511/5751, o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 978 120 Kč.

Stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Tuto nezákonnost spatřuje v nesprávném posouzení právní otázky běhu prekluzivní lhůty v daňové záležitosti. Ocitoval příslušné pasáže rozhodnutí soudu a zejména upozornil

na závěr, s nímž nesouhlasí, že dalším úkonem správce daně ve smyslu ust. § 42 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“), který upravuje běh tříleté prekluzivní lhůty (tedy skutečnost, 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), bylo vydání dodatečného platebního výměru dne 19. 10. 2001, a proto začala dle názoru soudu běžet prekluzivní lhůta znovu od 31. 12. 2001; vydání rozhodnutí dne 31. 3. 2003, jímž správce daně změnil dodatečný platební výměr, mělo pak být dalším úkonem ve smyslu ust. § 42 odst. 2 daňového řádu a prekluzivní lhůta tedy začala běžet opět nově od 31. 12. 2003. Stěžovatel odmítá toto tvrzení Městského soudu a dodává, že soud si je sice vědom existence rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004, má však na rozdíl od něj za to, že za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, jenž určuje nový běh prekluzivní tříleté lhůty k vyměření či doměření daně, se považují i jednotlivé úkony v jednom daňovém řízení (v posuzované věci tedy vydání dodatečného platebního výměru a jeho pozdější změna). Stěžovatel se naopak domnívá, že vydání těchto rozhodnutí bylo součástí daňového řízení, a proto nemohlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty dojít. Byla-li tedy správcem daně před uplynutím lhůty stanovené v ust. § 47 odst. 1 daňového řádu zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven. V posuzované případě byla daňová kontrola zahájena dne 25. 11. 1999 protokolem o ústním jednání, takže prekluzivní lhůta k doměření daně z příjmů za rok 1997 začala běžet od 31. 12. 1999 a skončila dne 31. 12. 2002. Běh této lhůty, ke které musel správce daně přihlídnout z úřední povinnosti, již nemohly ovlivnit jednotlivé úkony správce daně prováděné v průběhu daňové kontroly. Uplynutím tříleté lhůty právo daň vyměřit zaniklo, do 31. 12. 2002 by musela být daň pravomocně vyměřena. Správce daně tedy nemohl a nesměl vydat platební výměr až 31. 3. 2003, neboť prekluzivní lhůta již marně uplynula, navíc se tento výměr stal pravomocným až dnem 11. 5. 2004, tedy skoro dva roky po jejím uplynutí. Napadené rozhodnutí soudu je tedy zcela nezákonné, a proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozhodnutí Městského soudu zrušil a současně zastavil správní řízení vedené před žalovaným.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s právním názorem městského soudu uvedeným v napadeném rozsudku, tedy že ze strany správce daně nedošlo k namítanému porušení ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, a odkázal na svá podrobná vyjádření k žalobě. Městský soud dle jeho názoru rozhodl v souladu s daňovým řádem a také v souladu s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004, a ze dne 20. 6. 2005, sp. zn. 5 Afs 36/2003. Proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ke kasačním námitkám z obsahu správního a soudního spisu plyne, že dne 23. 6. 1995 zakoupil stěžovatel na základě kupní smlouvy za částku 7 500 000 Kč obytný dům na ulici K. č. 1879/3. Dne 30. 11. 1995 uzavřel smlouvu na zhotovení jeho rekonstrukce a opravy s M. P. Dne 29. 11. 1995 a dne 20. 12. 2005 provedl stěžovatel ohlášené stavební úpravy a udržovací práce na tomto objektu stavebnímu odboru Obvodního úřadu městské části Prahy 6 (dále jen „stavební odbor“). Ve své odpovědi stavební odbor uvedl, že rozsah stavebních prací přesahuje rozsah prací podléhajících ohlášení podle ust. § 55 odst. 1 zákona

č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu („stavební zákon“), a že uvedené činnosti lze provádět pouze na základě stavebního povolení. Dne 17. 6. 1996 bylo vydáno stavební povolení na stavební úpravy bytů a suterénních prostor, včetně ústředního plynového vytápění a oprav instalací. Následně v letech 1996 – 1998 provedl stěžovatel rozsáhlé stavební úpravy tohoto bytového domu. Dne 13. 10. 1997 a poté 2. 10. 1998 vydal odbor výstavby Obvodního úřadu městské části Prahy 6 povolení změny stavby před jejím dokončením, spočívající mj. ve změně vnitřní dispozice bytů a vestavbě několika místností. Z kolaudačního rozhodnutí ze dne 2. 12. 1998 pak vyplývá, že stavba byla provedena podle dokumentace a že byly dodrženy podmínky stanovené stavebním povolením.

Správce daně zahájil dne 25. 11. 1999 protokolem o ústním jednání se zástupcem stěžovatele daňovou kontrolu daně z příjmů za období let 1995 – 1998. Při kontrole zjistil, že stěžovatel zaúčtoval v roce 1997 do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů opravy a udržování obytného domu na ulici K. částku v celkové výši 4 977 333,12 Kč. Ta byla posléze snížena na 4 485 731,72 Kč z důvodu chyby kontrolního orgánu a nesprávného zaúčtování dokladů. Správce daně vyzval Úřad městské části Prahy 6 k součinnosti, vyžádal si od něj některé listinné důkazy (mj. technickou zprávu, kolaudační protokol s výměrem, stavební povolení, plány obytného domu, znalecký posudek Ing. J. K. a Ing. Z. K.) a provedl také návštěvu předmětné nemovitosti. Na základě všech zjištění pak rozhodl o vyloučení těchto výdajů na opravy a udržování předmětné nemovitosti z výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za rok 1997, zvýšil o ně základ daně a dodatečně stěžovateli vyměřil daňovou povinnost, a to dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 10. 2001, č. 1010000290 (pod č. j. 229886/01/006512/5751) ve výši 1 170 000 Kč. Rozhodnutím ze dne 31. 3. 2003 správce daně částečně vyhověl odvolání daňového subjektu a změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za rok 1997 (pod č. j. 148780/03/006511/5751) na 978 120 Kč. Proti tomuto rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 6 podal stěžovatel okamžitě odvolání, o němž rozhodl žalovaný správní orgán dne 6. 5. 2004 svým rozhodnutím č. j. FR – 9750/12/03 tak, že odvolání zamítl.

Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl, že z porovnání všech zjištěných skutečností a ze znění stavebního povolení vyplývá, že odvolatel (tedy stěžovatel) provedl rozsáhlé stavební úpravy na objektu v ulici K. 3, č. p. 1879, v P.6, který nabyt na základě kupní smlouvy. Po uzavření smlouvy s fyzickou osobou M. P. na zhotovení opravy a rekonstrukce tohoto domu došlo ke změnám dispozic v obou suterénech, v nadzemním podlaží a k vestavbě nových místností ve 2. podkroví. Dále pak byla v objektu provedena rekonstrukce, jež měla vliv na změnu technických parametrů objektu. Proto žalovaný shledal, že správní orgán I. stupně (správce daně) postupoval v daňovém řízení v souladu s příslušnými ustanoveními zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve znění pro rok 1997, když vyloučil výdaje zaúčtované jako opravy a udržování objektu odvolatele na ulici K. ve výši 4.485 731,72 Kč z výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za rok 1997, a vyhodnotil je jako výdaje na technické zhodnocení stavby, vzhledem k tomu, že se provedením těchto oprav a úprav změnil účel užívání předmětné stavby. Zároveň proto zvýšil základ daně o tuto částku, neboť odvolatel při daňové kontrole ani v odvolacím řízení neprokázal oprávněnost výše těchto nákladů.

Městský soud v napadeném rozsudku provedl podrobnou rekapitulaci celého případu a k jednotlivým žalobním námitkám konstatoval následující. K námitce, že žalovaný neověřil či neosvědčil jako důkaz znalecký posudek Ing. J. K., soud uvedl, že se jedná o velmi stručný materiál, ze kterého nelze seznat podrobná kritéria a úvahy pro zařazení jednotlivých stavebních činností do konkrétní skupiny (skupina výdaje na opravy nebo skupina výdaje na

technické zhodnocení); znalci pro obor projektování, stavebnictví, ekonomika-ceny a odhady nemovitostí navíc nepřisluší hodnocení otázky, zda šlo pro účely daně z příjmů o opravu nebo technické zhodnocení ve smyslu rekonstrukce či modernizace. Žalovaný ve svém rozhodnutí podrobně vyložil, proč předložený znalecký posudek jako důkaz neověřil, takže tuto námitku považoval soud za nedůvodnou.

Stěžovatel rovněž uvedl, že pokud žalovaný pokládal předložený znalecký posudek za nedostatečný, měl být proveden nový. K tomu městský soud konstatoval, že bylo na žalobci, aby prokázal, které konkrétní výdaje byly učiněny na opravy a které na technické zhodnocení. Žalovaný si v odvolacím řízení opatřil další doklady, jež podrobně posoudil a konfrontoval. V dané věci bylo především sporné, co lze považovat za technické zhodnocení ve smyslu zákona o daních z příjmů. Stěžovatel poukazoval na to, že technickým zhodnocením podle ust. § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů je v případě staveb pouze dokončená nástavba, přístavba či stavební úprava; za technické zhodnocení stavby je pak třeba považovat jen to, co definuje stavební zákon, který nezná pojem „změna účelu stavby“, nýbrž pouze termín „změna užívání stavby“. Soud k tomu vyložil, že zákon o daních z příjmů výslovně stanoví, co je pro jeho účely třeba chápat pod pojmem technické zhodnocení, kterým se rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily v úhrnu 20 000 Kč (pro zdaňovací období 1997). Odkaz na stavebně-právní předpisy je obsažen pouze v souvislosti s pojmy dokončená nástavba, přístavba a stavební úpravy. Kategorie výdajů na ně (tedy nástavby, přístavby a stavební úpravy), stejně jako na rekonstrukce a modernizace, je nutné dle výslovného znění zákona o daních z příjmů podřadit pod pojem technické zhodnocení. Ať by již byla činnost na předmětné stavbě posouzena jako stavební úprava podle prováděcích stavebních předpisů nebo jako rekonstrukce či modernizace podle zákona o daních z příjmů, vždy se každopádně jedná o technické zhodnocení ve smyslu zákona o daních z příjmů s odpovídajícími následky pro daňovou povinnost majitele nemovitosti. Jenom proto, že předpisy stavebního práva nedefinují pojem „změna účelu stavby“ a užívají v jiných souvislostech termín „změna v užívání stavby“, nelze aplikaci příslušného ustanovení zákona o daních z příjmů vyloučit. K námitce, že nedošlo k žádné změně v užívání stavby a že práce měly převažující charakter oprav, městský soud připomněl, že stavebním úřadem Městské části Praha 6 bylo žalobci vydáno jednak rozhodnutí o změně stavby před dokončením, dále pak rozhodnutí o povolení změny ve způsobu užívání stavby, a navíc také stavební povolení, neboť stavební práce přesáhly charakter oprav.

Stěžovatel dále namítal, že v rozporu se skutkovým stavem byly všechny práce považovány za stavební úpravy, ačkoliv takový charakter neměly. K tomu soud uvedl, že je to daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti povinně uváděné v daňovém přiznání a shodl se s názorem žalovaného, že stěžovatel v daňovém řízení dostatečně neprokázal konkrétní práce, které by bylo lze za opravy považovat.

V neposlední řadě pak stěžovatel při ústním jednání namítal prekluzi práva doměřit daň s poukazem na ust. § 47 daňového řádu. Městský soud ovšem ani tuto námitku nevyhodnotil jako důvodnou, když konstatoval, že v daném případě šlo o doměření daně z příjmů za rok 1997, kdy povinnost podat daňové přiznání vznikla v roce 1998, což znamená, že prekluzivní lhůta počala běžet dnem 31. 12. 1998. Dne 25. 11. 1999 byla ovšem zahájena daňová kontrola (byl učiněn úkon směřující k vyměření daně), a proto začala prekluzivní lhůta běžet znovu od 31. 12. 1999. Dalším úkonem správce daně pak bylo vydání dodatečného platebního výměru ze dne 19. 10. 2001, takže prekluzivní lhůta opět začala běžet nově, tedy od 31. 12. 2001. Vydání rozhodnutí ze dne 31. 3. 2003, jímž správce daně

k odvolání žalobce dodatečný platební výměr změnil, bylo pak dalším úkonem a prekluzivní lhůta začala běžet znovu od 31. 12. 2003 s tím, že končí dne 31. 12. 2006. K namítanému porušení ust. § 47 odst. 2 daňového řádu nemohlo tedy dojít, neboť předmětné rozhodnutí bylo žalovaným vydáno dne 6. 5. 2004 a žalobce jej obdržel dne 11. 5. 2004. V této lhůtě navíc, dle názoru městského soudu, muselo být pouze vydáno rozhodnutí o vyměření či doměření daně (platební výměr či dodatečný platební výměr), nemuselo ani jít o rozhodnutí pravomocné.

Závěrem svého rozhodnutí Městský soud upozornil, že rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004, na nějž se žalobce odvolával, se týkal řešení poněkud jiné otázky, a sice vnímání jednotlivých úkonů v rámci daňové kontroly a jejich vlivu na běh tříleté prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně. Toto citované rozhodnutí se ovšem nezabývalo tvrzením žalobce, že doměření či vyměření daně se rozumí pravomocným rozhodnutím.

Městský soud proto na základě všeho shora řečeného dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že spornou právní otázkou je v projednávané věci posouzení otázky vlivu vydání platebního výměru (resp. dodatečného platebního výměru) na běh prekluzivní lhůty zakotvené v ust. § 42 odst. 1 a 2 daňového řádu. Touto otázkou se již zdejší soud podrobně zabýval, a to především v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 – 94 (č. 953/2006 Sb. NSS), a pro stručnost proto postačuje na tento judikát odkázat.

V citovaném rozhodnutí totiž vycházel rozšířený senát z toho, že jak platební výměr, tak dodatečný platební výměr, jsou rozhodnutími ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, neboť ukládají povinnosti (event. přiznávají práva) a jsou tak realizací zásady o ukládání povinností způsobem zákonem stanoveným. Dále uvedl, že „*ukládání povinností na základě zákona, v daném případě vyměření či doměření daně, ovšem rovněž znamená časové omezení, v němž lze splnění povinnosti požadovat. Povinnost podrobit se daňové povinnosti není časově bezbřehá, je vázána lhůtami jak ve vztahu k možnosti vyměření či doměření daně, tak ve vztahu k jejímu vymáhání. Za rozhodující z hlediska jistoty daňového poplatníka daňový řád považuje omezení možnosti daň vyměřit či doměřit, neboť zde omezuje správce daně lhůtou prekluzivního charakteru, tedy lhůtou, k níž je povinen správce daně přihlížet z úřední povinnosti (§ 47 odst. 1)..... Lhůta, kterou daňový řád pro vyměření či doměření daně stanovil, je lhůtou prekluzivní, jejím marným uplynutím právo státu na daň zaniká. Jen zákon, a to výslovně, může z tohoto pravidla stanovit výjimku. V daném případě je taková výjimka upravena v § 47 odst. 2 daňového řádu, podle něhož, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k 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. Jen za těchto podmínek může být lhůta založená v odst. 1 cit. ustanovení přerušena, tedy dosud uplynulá doba se stává právně bezvýznamnou a lhůta začne běžet znovu od počátku. Zákon současně předpokládá, že k tomu může dojít i opakovaně – stanoví však nepřekročitelnou hranici desetiletou.*“

A dále ve svých úvahách rozšířený senát pokračoval: „Běží-li základní tříletá lhůta pro vyměření daně, může k jejímu přerušení dojít jen za podmínky, že byl učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení a že o něm byl daňový subjekt zpraven. Co se konkrétně rozumí úkonem zasahujícím do běhu lhůty, zákon neuvádí. Je tedy otázkou výkladu, které úkony mohou způsobit přerušení běhu lhůty, přičemž je třeba mít na zřeteli, že jde o lhůtu prekluzivní, vytvářející jistotu daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Její běh lze proto „prodlužovat“ je výjimečně a z důvodů závažných..... Při posouzení otázky se v první řadě nabízí výklad jazykový, podle něhož za úkon směřující k vyměření či dodatečnému stanovení daně nelze považovat úkon, kterým již daň vyměřena či dodatečně stanovena je. Tedy obecně řečeno, má-li úkon k něčemu směřovat, pak musí následovat to, k čemu směřuje – tím, k čemu směřuje úkon přerušující lhůtu, je právě vyměření nebo doměření daně, které se provádí zpravidla právě platebním výměrem. Tento výklad lze však výrazně podpořit, vycházíme-li i ze smyslu a účelu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu. Tím je nepochybně přerušení lhůty a založení běhu lhůty nové proto, aby správce daně mohl daň vyměřit či dodatečně stanovit – platebním výměrem již tak ovšem činí. Veškeré úkony směřující k vyměření daně jsou prováděny proto, aby daň byla vyměřena, jejich smyslem je zjištění všech skutečností rozhodných pro správné vyměření daně. Tyto úkony (výzva, kontrola atd.) také vytvářejí prostor pro součinnost daňového subjektu, zajišťují jeho vědomost o tom, že se řízení vede a umožňují mu aktivně ovlivňovat výsledek řízení. Lhůta je úkonem přerušena právě proto, že již tento úkon a úkony bezprostředně následující k vyměření či doměření daně směřují. Jde tedy o úkon, kterým je zahájena určitá konkrétní aktivní činnost správce daně. Pokud by byl tento smysl a účel přiznán úkonu, jímž je platební či dodatečný platební výměr, muselo by se říci, že rozhodnutí o dani je úkonem, jehož smyslem je založení běhu lhůty pro její vyměření v jiné výši, pokud v budoucnu budou zjištěny okolnosti stávající vyměření zpochybňující. Není přitom jasné, že tomu tak skutečně bude, a nejsou prováděny žádné navazující úkony k tomu směřující. Fakticky tak je lhůta k vyměření daně znovu otvírána, aniž je k tomu důvod a aniž je naplněna činností směřující k tomuto výsledku. Platební výměr ovšem má být vyvrcholením předchozího daňového řízení, nikoliv jeho faktickým začátkem..... Úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházející z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem ust. § 47 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem. Jestliže zákon takový postup umožnil, ale nestanovil sám, co se rozumí tímto úkonem, musí být vyloženo, čím lze lhůtu znovu otevřít.“

Rozšířený senát proto dospěl k závěru, že „prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně je ochranou daňového subjektu, stanoví dobu, po jejímž uplynutí je najisto postaveno, že daňová povinnost zůstane nezměněna. Pokud tedy zákon z jejích mezí připouští výjimku, může tak učinit jen z akceptovatelných důvodů - tedy, že zde je dána nějaká konkrétní pochybnost, která vyžaduje založení nového běhu lhůty; ta však není spojena s vydáním platebního výměru. Názor, že lhůtu by bylo možno znovu otevřít bez konkrétního důvodu a jen pro eventuální budoucí možné pochybnosti, by byl nepřipustně extenzivním pohledem na tento institut.“

Lze tedy shora prezentovaný právní názor shrnout tak, že platebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu.

Z projekce citovaného právního názoru na nyní projednávanou věc plyne, že daňová povinnost stěžovateli vznikla od konce zdaňovacího období roku 1997. Úkonem, který přerušil běh tříleté prekluzivní lhůty, bylo zahájení daňové kontroly, ke kterému došlo dne 25. 11. 1999. Tato lhůta proto začala znovu běžet od konce tohoto roku, tedy od 1. 1. 2000, a skončila dne 31. 12. 2002. Dodatečný platební výměr ze dne 19. 10. 2001 ani následný dodatečný platební výměr ze dne 31. 3. 2003 nelze považovat za úkony přerušující běh lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Městský soud tedy nesprávně posoudil otázku běhu tříleté prekluzivní lhůty podle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu a dopustil se nezákonnosti, když nezrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2004, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a byla potvrzena jeho daňová povinnost, třebaže právo žalovaného (resp. správce daně) vyměřit daň již zaniklo. Jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, sp. zn. 5 Afs 42/2004 (č. 634/2005 Sb. NSS), „*ustanovení § 47 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je třeba vykládat tak, že daň je nutno ve lhůtě 3 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, vyměřit či doměřit pravomocně. Nestací tedy, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně.*“

Jelikož tedy Městský soud v Praze chybně vycházel z toho, že úkonem přerušujícím běh lhůty k vyměření daně může být i samotné vydání platebního výměru a protože tato právní otázka má pro rozhodovanou věc s ohledem na shora provedenou rekapitulaci relevanci, byl naplněn kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. Městský soud v Praze v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 21. března 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu