



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: Mgr. L. V., zast. JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem v Ostravě, Kosmova 20, proti žalovanému: Finanční ředitelství v Plzni, Hálkova 14, Plzeň, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2002, čj. 3471/110/2002, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 12. 2005, čj. 30 Ca 301/2002 - 37,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 12. 2005, čj. 30 Ca 301/2002 - 37, se ruší a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 10. 10. 2002, čj. 3471/110/2002, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Klatovech ze dne 7. 12. 2001, čj. 92433/01/133912/0297, jímž správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 ve výši 99.616 Kč.

Žalobkyně napadla dne 9. 12. 2002 rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni, přičemž mj. namítala uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně dle ust. § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Žalobkyně uváděla, že uvedená lhůta počala v souladu s ust. § 47 odst. 1 daňového řádu běžet od konce roku 1995, ve kterém žalobkyni vznikla povinnost podat daňové přiznání za rok 1994. Na této skutečnosti nic nezměnilo ani zahájení daňové kontroly, neboť k němu došlo již v listopadu 1995, prekluzivní lhůta tedy v každém případě počala běžet od konce roku 1995. Žalobkyně nesouhlasila s názorem žalovaného, že k přerušení běhu prekluzivní lhůty došlo rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 25. 6. 1998, čj. 391/55 153/1997, jímž na žádost žalobkyně povolilo dle ust. § 55b daňového řádu přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 25. 2. 1997, čj. 793/110/96, tedy původní rozhodnutí žalovaného ve věci povinnosti žalobkyně k dani z příjmů za rok 1994. Podle názoru žalobkyně uvedené rozhodnutí Ministerstva financí není úkonem směřujícím k vyměření daně ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně v předchozím daňovém řízení namítala neplatnost dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Klatovech ze dne 17. 5. 1996, čj. 12771/920/1996/MP, tedy původního rozhodnutí správce daně ve věci povinnosti žalobkyně k dani z příjmů za rok 1994. Tuto námitku žalobkyně uplatnila i v řízení u Ministerstva financí, které následně podle žalobkyně učinilo úkon směřující k vydání deklaratorního rozhodnutí, že dodatečný platební výměr je neplatný.

I kdyby ovšem žalobkyně přistoupila na argumentaci žalovaného, že rozhodnutím Ministerstva financí došlo v roce 1998 k přerušení běhu prekluzivní lhůty, došlo by k marnému uplynutí této lhůty dnem 31. 12. 2001. Následným úkonem správce daně směřujícím k vyměření daně je totiž až výše uvedený dodatečný platební výměr ze dne 7. 12. 2001, který byl ovšem žalobkyni doručen až dne 2. 1. 2002. Podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu je pro běh prekluzivní lhůty rozhodující okamžik, kdy byl daňový subjekt o úkonu směřujícím k vyměření daně zpraven, nikoli v daném případě okamžik vydání platebního výměru. Daňový subjekt musí být přitom o úkonu zpraven zákonem stanoveným způsobem, tedy v této věci doručením platebního výměru do vlastních rukou [§ 17 odst. 4 písm. b) daňového řádu].

Krajský soud v Plzni žalobu zamítl rozsudkem ze dne 29. 12. 2005, čj. 30 Ca 301/2002 - 37, přičemž svůj rozsudek ve vztahu k uvedené žalobní námitce odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud považoval za nesporné, že počátek běhu prekluzivní lhůty v daném případě připadá na den 31. 12. 1995 a její konec na den 31. 12. 1998. Krajský soud konstatoval, že žalovaný nesprávně vyhodnotil přerušení běhu prekluzivní lhůty, když za úkon směřující k vyměření daně považoval vyhotovení zprávy o daňové kontrole ze dne 7. 5. 1996. Daňová kontrola musí být podle krajského soudu chápána jako jeden celek, takže k přerušení běhu prekluzivní lhůty dochází pouze zahájením daňové kontroly, nikoliv následnými úkony správce daně

v jejím rámci. V daném případě byla žalobkyně o zahájení daňové kontroly zpravena v roce 1995, prekluzivní lhůta tedy v každém případě počala běžet ode dne 31. 12. 1995.

K přerušení běhu lhůty však podle názoru krajského soudu došlo jmenovaným rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 25. 2. 1998 o povolení přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 1997. Přezkum daňového rozhodnutí může být dle ust. § 55b odst. 1 daňového řádu povolen tehdy, pokud je toto rozhodnutí v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Výsledkem přezkoumání rozhodnutí může být jeho zrušení, změna anebo jeho nahrazení novým rozhodnutím. Z těchto důvodů dospěl krajský soud k závěru, že rozhodnutí Ministerstva financí o povolení přezkoumání daňového rozhodnutí je úkonem směřujícím k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu. V opačném případě by institut přezkoumání daňového rozhodnutí podle ust. § 55b daňového řádu pozbyl právního významu, neboť po povolení přezkumu by z důvodu prekluze daně nebylo možné přezkoumávané rozhodnutí zrušit, změnit, či nahradit jiným. Krajský soud v tomto ohledu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2003, čj. 6 A 76/2001 - 41, publikovaný pod č. 178/2004 Sb. NSS.

Tříletá prekluzivní lhůta tedy podle závěrů krajského soudu počala znovu běžet ode dne 31. 12. 1998 a měla tudíž skončit ke dni 31. 12. 2001. Správce daně po vydání rozhodnutí ze dne 7. 12. 2001, čj. 91622/01/133912/0297, jímž ověřil neplatnost svého původního dodatečného platebního výměru ze dne 17. 5. 1996, vydal dne 7. 12. 2001 nový dodatečný platební výměr, čj. 92433/01/133912/0297, jímž žalobkyni opakovaně doměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 1994. K dodatečnému stanovení daňové povinnosti tedy podle názoru krajského soudu došlo v rámci zákonné lhůty pro vyměření daně. Krajský soud se tedy neztotožnil s názorem žalobkyně, že prvním úkonem přerušujícím běh lhůty bylo až vydání dodatečného platebního výměru. Krajský soud nepovažoval okamžik doručení tohoto platebního výměru za významný pro běh prekluzivní lhůty, neboť tento okamžik není podle krajského soudu rozhodný pro otázku vyměření daně v zákonné lhůtě dle ust. § 47 daňového řádu.

Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy tvrdila nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů.

Stěžovatelka poukazovala na svou žalobní argumentaci, podle níž i v případě akceptace právního názoru žalovaného o přerušení běhu prekluzivní lhůty rozhodnutím Ministerstva financí tato lhůta uplynula dnem 31. 12. 2001. Do uplynutí lhůty správce daně daň nevyměřil, protože předmětný platební výměr stěžovatelka obdržela až dne 2. 1. 2002. Krajský soud dospěl k obdobnému závěru jako stěžovatelka, že konec prekluzivní lhůty v předmětné věci připadá na den 31. 12. 2001, nijak však podle stěžovatelky neodůvodnil svůj závěr, že okamžik doručení platebního výměru nemá pro otázku vyměření daně v zákonné lhůtě žádný význam. V tomto ohledu je kasační stížností napadený rozsudek podle názoru stěžovatelky nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Stěžovatelka dále konstatovala, že podle ust. § 32 odst. 1 daňového řádu lze povinnosti ukládat jen rozhodnutím, přičemž tato rozhodnutí jsou pro příjemce účinná jen tehdy, jsou-li jim řádným způsobem doručena či sdělena. Aby byl tedy dodatečný platební výměr právně účinný, musí být daňovému subjektu nejprve doručen a stěžovatelka má za to, že se tak musí stát v prekluzivní lhůtě, jinak není daň v zákonné lhůtě vyměřena. V daném případě správce daně dodatečný platební výměr vydal dne 7. 12. 2001, ale doručil ho stěžovatelce až dne 2. 1. 2002, tedy po marném uplynutí prekluzivní lhůty.

Žalovaný se ke kasační stížnosti ve stanovené lhůtě nevyjádřil.

Kasační stížnost je důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Krajský soud v Plzni zcela správně a v souladu s jím citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu posoudil, že počátek běhu prekluzivní lhůty dle ust. § 47 odst. 1 daňového řádu připadá na den 31. 12. 1995 a že prvním úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, kterým byl její běh přerušen, bylo rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 25. 6. 1998 vydané dle ust. § 55b daňového řádu. Lhůta tedy skutečně počala znovu běžet ode dne 31. 12. 1998. Názor krajského soudu, podle něhož ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu formulací „vyměřit“ nebo „doměřit“ daň míní okamžik vydání (dodatečného) platební výměru, nikoli až okamžik jeho doručení, hodnotí Nejvyšší správní soud jako zcela určitý a tudíž přezkoumatelný, napadený rozsudek tedy v tomto ohledu netrpí nedostatkem důvodů. Jde však v každém případě o názor nesprávný.

Pro zachování prekluzivní lhůty totiž nepostačuje, když v jejím rámci dojde k vydání dodatečného platebního výměru, tedy prvostupňového rozhodnutí správce daně, dokonce by dostačujícím nebylo ani případné doručení platebního výměru v této lhůtě, jak argumentovala stěžovatelka. Judikatura se v každém případě ustálila na názoru, že daň musí být v rámci prekluzivní lhůty vyměřena či doměřena pravomocně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, čj. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS). Zároveň z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005-94, publikovaného pod č. 953/2006 Sb. NSS, vyplývá, že platebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh prekluzivní lhůty pro toto vyměření. Krajskému soudu nelze v tomto ohledu nic vytýkat, neboť ve věci rozhodl před tím, než Nejvyšší správní soud uvedeným způsobem v otázce prekluze daně judikoval. Stanovisko krajského soudu ovšem v každém případě ve světle této judikatury neobstojí.

Základní námitka stěžovatelky, tedy v žalobě i v kasační stížnosti tvrzená prekluze daně, je tudíž důvodná. Nejvyšší správní soud nenalezl ve správním spise jiné úkony finančních orgánů, jež by byly způsobilé ovlivnit běh prekluzivní lhůty v předmětné věci. Za úkon přerušující běh lhůty by v daném případě mohla být považována výzva žalovaného stěžovatelce k předložení účetnictví a k prokázání některých tvrzení stěžovatelky, i tato výzva však byla vydána a stěžovatelce doručena v roce 1998, neměla tedy vliv na běh lhůty. Následovalo rozhodnutí ze dne 12. 1. 1999, čj. 6768/110/1998, jímž žalovaný po provedeném přezkumném řízení potvrdil své původní rozhodnutí ze dne 25. 2. 1997, a dále rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 18. 5. 2001, čj. 391/43717/1999, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti uvedenému rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 1999. Tato rozhodnutí však nemohou být považována za úkony dle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu již z toho důvodu, že byla k žalobě stěžovatelky zrušena rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2004, čj. 6 A 80/2001 - 44. Důvodem zrušení byla skutečnost, že tato rozhodnutí navazovala na rozhodnutí správce daně ze dne 17. 5. 1996, čj. 12771/920/1996/MP, jehož neplatnost sám správce daně dodatečně ověřil rozhodnutím ze dne 7. 12. 2001, čj. 91622/01/133912/0297. Ani posledně jmenované rozhodnutí správce daně nemohlo ovlivnit běh prekluzivní lhůty již proto, že, jak vyplývá z doručky založené ve správním spise, bylo společně s novým dodatečným platebním výměrem stěžovatelce skutečně doručeno až dne 2. 1. 2002. Úkon správce daně je způsobilý přerušit dle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu běh prekluzivní lhůty až v okamžiku, kdy je o něm daňový subjekt zpraven. Prekluzivní lhůta pro vyměření daně tedy skutečně marně uplynula dnem 31. 12. 2001 a žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2002, jímž se dodatečně vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 1994 stalo pravomocným, bylo vydáno v rozporu s ust. § 47 odst. 1 daňového řádu až po uplynutí prekluzivní lhůty.

Nejvyšší správní soud tak shledal kasační stížnost důvodnou, rozsudek Krajského soudu v Plzni tedy v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Plzni vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Plzni v novém řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. září 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu