



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **M. K.**, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem v Litoměřicích, Zítkova 677/9, za účasti **Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 5. 2006, č. j. 11 Ca 272/2005 - 32,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 5. 2006, č. j. 11 Ca 272/2005 - 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku městského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu (dále jen „správní orgán“) ze dne 24. 8. 2005, č. j. FŘ-8841/11/02, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 2 (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 5. 2002, č. j. 78193/02/002912/5593, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996.

Jako právní důvod své kasační stížnosti stěžovatel (dále též „daňový subjekt“) uvedl důvod obsažený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť soud učinil nesprávný právní závěr o otázce počátku běhu, přerušení a ukončení prekluzivní lhůty podle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel se domnívá, že ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků je ustanovením hmotněprávním. Zákon o správě daní a poplatků nedefinuje daňovou povinnost; dle stěžovatele se jedná o povinnost hmotněprávní spočívající v povinnosti podat daňové přiznání nebo zaplatit daň. Zásadní je dle stěžovatele otázka,

komu a kdy vzniká povinnost podat daňové přiznání, když ust. § 38g zákona o daních z příjmů stanoví hranici příjmů, od které tato povinnost vzniká. Vznik povinnosti podat daňové přiznání je proto spojen již s hranicí dosažených příjmů, nikoliv až se základem daně, tedy s výpočtem a zjištěním vzniku výše daně k placení. Soud měl proto dospět k závěru, že počátek prekluzivní lhůty je dán koncem zdaňovacího období, ve kterém stěžovateli vznikla daňová povinnost, tj. 31. 12. 1996. Dále stěžovatel uvádí, že dle ust. § 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků se za ukončený úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti, je-li na základě úkonu správce daně vydáno rozhodnutí o daňovém základu či dani, považuje den, kdy toto rozhodnutí nabylo právní moci. Tímto úkonem je dle stěžovatele daňová kontrola. Tříletá prekluzivní lhůta přerušena zahájením daňové kontroly uběhla dne 31. 12. 2003; jen v této lhůtě mohl správce daně vydat a doručit rozhodnutí o odvolání, což se však nestalo. Dle stěžovatele tedy soud dvakrát nesprávně posoudil otázku běhu prekluzivní lhůty, proto navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci městskému soudu zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán ve svém vyjádření ke kasační stížnosti a v jeho doplněních uvedl, že v případě aplikace právního názoru stěžovatele by byla neřešitelná situace, kdy by poplatníkovi v lednu vznikly příjmy dle zákona o daních z příjmů převyšující 6000 Kč, avšak poté by nastaly právní důvody pro vrácení tak, že by roční zdanitelné příjmy 6000 Kč nepřesáhly. Není pak jisté, zda-li by poplatník byl povinen podat daňové přiznání. Správní orgán dále zdůraznil, že dle ust. § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je platební výměr pro daňový subjekt účinný doručením a tímto okamžikem je dle ust. § 48 odst. 12 cit. zákona i vykonatelným. Správní orgán dále poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 42/2004. Akcentoval, že zákon o správě daní a poplatků nestanoví povinnost nabytí právní moci, když by při akceptaci právního názoru stěžovatele došlo k porušení prekluze zpětně, neboť odvoláním napadené rozhodnutí v okamžiku doručení daňovém subjektu vadou prekluze netrpělo. Správní orgán rovněž uvedl, že je třeba rozlišovat okamžik vzniku daňové povinnosti dle ust. § 57 odst. 2 zákona o daních z příjmů a ust. § 47 odst. 1 cit. zákona, který pro počátek běhu prekluze odlišuje situaci, kdy vznikne povinnost podat daňové přiznání od situace, kdy daňová povinnost vznikla bez současné povinnosti podat daňové přiznání. Ohledně smysluplnosti aplikace prekluzivních lhůt odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 220/2004 a na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 334/02 a I. ÚS 512/02. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Ze správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Dne 28. 3. 1997 podal daňový subjekt přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996. Protokolem o ústním jednání ze dne 20. 11. 2000 byla s daňovým subjektem zahájena daňová kontrola na daně z příjmů za zdaňovací období r. 1996 a 1997, ze které byla dne 8. 8. 2001 vyhotovena Zpráva o kontrole. Dne 13. 5. 2002 byl vydán Dodatečný platební výměr, č. j. 78193/02/002912/5593, který byl daňovému subjektu doručen dne 31. 5. 2002. Proti tomuto rozhodnutí podal daňový subjekt odvolání, které správní orgán zamítl rozhodnutím ze dne 24. 8. 2005 doručeným stěžovateli dne 5. 9. 2005.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle ust. § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), 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.

Dle odst. 2 cit. ustanovení 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.

Podle ust. § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků věty první a druhé se daňové přiznání nebo hlášení podává nejpozději do 31. března roku následujícího po uplynutí ročního zdaňovacího období. Jedná-li se o poplatníka, který má povinnost na základě zákona mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce, prodlužuje se lhůta k podání přiznání do 30. června roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období.

Podle ust. § 32 odst. 12 cit. zákona rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek, je v právní moci.

Podle ust. § 38g zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 6000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené a o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

Stěžovatel v první řadě namítá, že k vyměření jeho daňové povinnosti došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. K otázce běhu prekluzivní lhůty a pravidel pro její stanovení se již Nejvyšší správní soud vyjádřil ve svém rozsudku ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Aps 5/2006 - 98, www.nssoud.cz. Z odůvodnění tohoto rozhodnutí je vzhledem k souzené věci nutno ocitovat následující. „Pro výpočet daňové povinnosti je rozhodný daňový základ, který je definován § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů. ... Jestliže je základ daně zjišťován za kalendářní rok, musí být uvažováno s veškerými příjmy a daňovými výdaji za takový rok. Není pochyb o tom, že kalendářní rok končí až uplynutím posledního dne v tomto roce (tj. 31. 12.). I § 38g zákona o daních z příjmů, jehož znění se stěžovatelka dovolává, váže povinnost podat daňové přiznání na roční příjmy. ... Roční příjmy přitom lze zjistit až po uplynutí celého kalendářního roku. Daňový subjekt nemá povinnost podat daňové přiznání v okamžiku, kdy jeho příjmy přesáhnou částku 10 000 Kč (pozn. jednalo se o zdaňovací období r. 2001), ale pouze když jeho roční příjmy přesáhnou 10 000 Kč. Pokud v průběhu roku daňový subjekt dosáhne určitých příjmů přesahujících tuto částku, nemusí to ještě znamenat, že jeho roční příjmy tuto částku přesáhnou, a že bude povinen podat daňové přiznání.“ Je tedy zřejmé, že argumenty stěžovatele obsažené v kasační stížnosti opomíjí právě skutečnost ročního zohlednění výše příjmů, a to i z důvodu, že zdaňovacím obdobím je v případě daní z příjmů fyzických osob právě kalendářní rok (ust. § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Až uplynutím kalendářního roku je možno najisto postavit, zda daňový

subjekt splnil zákonnou podmínku pro vznik povinnosti podat daňové přiznání, tedy zda překročil stanovenou hranici příjmů.

Vzhledem k okolnosti, že zákon o daních z příjmů stanoví, že rozhodným je „roční příjem“, poplatník podává daňové přiznání se zohledněním právě této skutečnosti, tj. až poté, co je mu známa celková výše jeho příjmů za příslušný kalendářní rok. S touto výší pak také dále pracuje v intencích zákona o daních z příjmů, tj. vypočítává základ daně a následně i vlastní daň. Jestliže tedy zákonodárce autoritativně stanovil jako zdaňovací období kalendářní rok, je logické, že lhůtu pro deklaraci výše příjmů „posunul“ do kalendářního roku následujícího. Jen tak totiž lze adekvátně zjistit skutečnou a nikoliv presumovanou výši celkových příjmů za uplynulý kalendářní rok.

Povinnost podat daňové přiznání tedy daňovému subjektu skutečně vzniká dle ust. § 38g zákona o daních z příjmů, její realizace je však vázána až na lhůtu stanovenou ust. § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud uvádí, že výše uvedená ustanovení (tj. § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, § 38g zákona o daních z příjmů a § 40 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků) společně stanoví pouze podmínky pro realizaci povinnosti stanovené daňovému subjektu, a to podat daňové přiznání. Jedná se tedy o atributy jedné povinnosti, nikoliv o povinnosti různé. Jestliže je totiž pro splnění povinnosti zákonem stanovena určitá lhůta, nelze tuto lhůtu chápat odlišně v případě, že je s ní spojován jiný právní následek; jedná se stále o stejný časový okamžik.

Tento závěr je ostatně podpořen i právní teorií, viz např. Kindl, M., Telecký, D., Válková, H. Zákon o správě daní a poplatků. Komentář. Praha: C.H. Beck, 2002, str. 317 či Kaniová, L., Schillerová, A. Správa daní – úplné znění zákona, komentář, judikatura. Praha: Linde, 2001, str. 129 – 132 nebo Kobík, J. a kol. Daňové spory a jejich prevence a řešení. Praha: ASPI, 2002, str. 98 – 99. Lze však nalézt i ojedinělé názory opačné, viz např. Kobík, J. Správa daní a poplatků s komentářem, Olomouc: ANAG, 2007. Argumenty pro teorii zkráceně označovanou jako „3+0“ jsou více méně postaveny na doslovném zákonném textu. Je dovozováno, že vznik hmotněprávní povinnosti podat daňové přiznání není totožný s vlastním okamžikem podání tohoto přiznání, když se v druhém případě jedná o procesní lhůtu. Tento názor však naprosto nebere zřetel na jiné výkladové metody, nezohledňuje zejména otázku smyslu tohoto ustanovení.

Stanovením zákonné lhůty pro podání daňového přiznání, jejíž běh nastává po uplynutí příslušného zdaňovacího období, zákonodárce zamýšlel, jak již bylo výše nastíněno, umožnit daňovému subjektu stanovit základ daně a daň dle skutečné výše příjmů. Proto je v souladu s hlediskem oprávněného očekávání, za situace, kdy je určitým způsobem stanovena lhůta pro splnění povinnosti ze strany daňového subjektu, tuto lhůtu aplikovat i na úkony správce daně. Jestliže tedy má daňový subjekt povinnost podat daňové přiznání až v následujícím zdaňovacím období, je zcela evidentní, že i s tímto obdobím musí být spojeny právní následky. Teprve po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro podání daňového přiznání je správce daně oprávněn prověřovat splnění předmětné povinnosti, tj. prověřovat, zda daňový subjekt splnil svou povinnost podat daňové přiznání a v jaké výši deklaruje své příjmy a jiné rozhodné skutečnosti. A rovněž až v této době je správce daně oprávněn nejdříve daň vyměřit či začít s úvahou o jejím vyměření.

Výklad dle teorie „3+0“ by proto vedl k nepřijatelnému závěru, neboť běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně, tj. lhůty, která vymezuje časový okamžik pro vyměření daně, by započal za situace, kdy správce daně ještě není oprávněn daň vyměřit a ani neví,

zda daňový subjekt svoji povinnost podat daňové přiznání splní. Mohlo by pak ad absurdum docházet k situacím, kdy by správce daně vyzýval daňový subjekt k podání daňového přiznání ještě před uplynutím lhůty stanovené ust. § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

Proto je nutné se v rámci výkladu ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ptát po smyslu této úpravy. Ta dle Nejvyššího správního soudu spočívá v nastolení právní jistoty o obsahu daňové povinnosti daňového subjektu zejména za situace, kdy k řádnému vyměření daně dochází (obzvláště u daních z příjmů fyzických osob) konkludentně. Vzhledem k okolnosti, že pro konkludentní vyměření je rovněž rozhodující následující zdaňovací období, je i z tohoto důvodu nutno aplikovat teorii opačnou, tedy tzv. „3+1“.

Protože se v předmětné věci jednalo o daňovou povinnost za zdaňovací období roku 1996, měl daňový subjekt povinnost podat daňové přiznání do 31. 3., resp. 30. 6., 1997. Od konce tohoto roku, tedy od 31. 12. 1997, běží prekluzivní lhůta stanovená ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Tato lhůta tedy uplynula s půlnocí 31. 12. 2000. Jak je zřejmé ze správního spisu, zahájil správce daně dne 20. 11. 2000 u daňového subjektu daňovou kontrolu, tudíž před uplynutím prekluzivní lhůty. Tento úkon dle stávající judikatury způsobuje ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přetržení běhu prekluzivní lhůty (blíže např. viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, www.nssoud.cz), tudíž zahájením daňové kontroly počala běžet nová tříletá lhůta, která skončila 31. 12. 2003.

Zbývá tedy posoudit otázku, zda-li správce daně doměřil daňovou povinnost daňovému subjektu v mezích zákonem stanovené lhůty, neboť stěžovatel dále namítal, že v prekluzivní lhůtě musí být daň nejen vyměřena, ale rozhodnutí o její výši musí současně nabýt právní moci. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že pravomocnými jsou v daňovém řízení ta rozhodnutí, proti kterým není přípustný řádný opravný prostředek (ust. § 32 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků). Dodatečný platební výměr je dle ust. § 48 odst. 1 cit. zákona rozhodnutím, proti kterému je přípustné odvolání (tj. řádný opravný prostředek), a proto, je-li napaden odvoláním, jde o nepravomocné rozhodnutí. Právní moci nabývá až doručením rozhodnutí odvolacího orgánu, neboť dle ust. § 50 odst. 8 cit. zákona je rozhodnutí odvolacího orgánu rozhodnutím konečným, proti kterému je odvolání nepřipustné. Proto nestačí, je-li v prekluzivní lhůtě vydáno pouze prvoinstanční rozhodnutí o dani, nýbrž o daňové povinnosti daňového subjektu musí být rozhodnuto pravomocně. S ohledem na skutečnost, že správce daně není ve smyslu ust. 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků vázán návrhy odvolatele a může rozhodnutí změnit i v jeho neprospěch, musí být v rámci zákonem stanovených lhůt výše daňové povinnosti postavena najisto, tj. v případě odvolacího řízení musí být o odvolání daňového subjektu rozhodnuto ve lhůtě dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Tento problém byl nastíněn již v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61.

V dané věci počala tříletá lhůta znovu běžet od 31. 12. 2000, skončila tedy 31. 12. 2003. Rozhodnutí o odvolání však byl vydáno až 24. 8. 2005 a doručeno 5. 9. 2005. Je tedy zřejmé, že se tak stalo až po uplynutí zákonem stanovené prekluzivní lhůty. Tato námitka stěžovatele je proto důvodná a Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než předcházející rozhodnutí zrušit, neboť o daňové povinnosti stěžovatele bylo pravomocně rozhodnuto až po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek městského soudu zrušil z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je městský soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v novém rozhodnutí (§ 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 19. září 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu