



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, za účasti **Ing. J. B.**, zastoupeného P. B., daňovým poradcem se sídlem v Jablonci nad Nisou, Jungmannova 685/8, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 26. 4. 2006, č. j. 59 Ca 77/2004 – 73,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 26. 4. 2006, č. j. 59 Ca 77/2004 – 73 byla pro nezákonnost zrušena rozhodnutí stěžovatele ze dne 8. 3. 2004, č. j. 13661/1/130/03, č. j. 13661/2/130/03, č. j. 13661/3/130/03, č. j. 13661/4/130/03, č. j. 13661/5/130/03, č. j. 13661/6/130/03, č. j. 13661/7/130/03, č. j. 13661/8/130/03, č. j. 13661/9/130/03, č. j. 13661/10/130/03 a dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Tanvaldě ze dne 3. 4. 2003, č. j. 12886/03/188970/1193, č. j. 12889/03/188970/1193, č. j. 12891/03/188970/1193, č. j. 12892/03/188970/1193, č. j. 12895/03/188970/1193, č. j. 12898/03/188970/1193, č. j. 12899/03/188970/1193, č. j. 12900/03/188970/1193, č. j. 12901/03/188970/1193, č. j. 12902/03/188970/1193 a zároveň bylo stěžovateli uloženo uhradit Ing. J. B. (dále jen „účastník“) náklady řízení ve výši 25 117 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že lhůta k vyměření a doměření daně podle ust. § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) je určena uplynutím tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, a nový běh případné další lhůty je odvozován od úkonu směřujícího k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně, tedy

od okamžiku případné pochybnosti o správnosti původního vyměření, nikoliv však od okamžiku vydání rozhodnutí o vyměření nebo doměření daně. Úkonem obnovujícím běh lhůty k vyměření či doměření daně podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků není ani vydání dodatečného platebního výměru ani rozhodnutí o odvolání. V posuzované věci je tedy podle názoru krajského soudu posledním úkonem směřujícím k doměření daně ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků zahájení kontroly daně z přidané hodnoty dne 26. 11. 1997. Nová tříletá lhůta pro doměření daně účastníkovi začala běžet od konce roku 1997 a uplynula 31. 12. 2000. Úkonem směřujícím k doměření daně tedy nebyl dodatečný platební výměr ze dne 25. 11. 1998, č. j. 24791/98/188970/1193 ani zamítavé rozhodnutí stěžovatele o odvolání účastníka ze dne 30. 12. 1999, č. j. 3313/130/99. Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 1. 2001, č. j. 16 Ca 113/2000 - 21 bylo výše uvedené rozhodnutí o odvolání zrušeno a věc vrácena stěžovateli k dalšímu řízení. Ani tento rozsudek však neměl na běh lhůty vliv, neboť část pátá o. s. ř., podle které bylo soudní řízení vedeno, neobsahovala právní úpravu stanovující, že lhůty pro zánik práva ve věcech daní neběží po dobu řízení před soudem (nynější § 41 s. ř. s.). Finanční úřad a stěžovatel poté daňové řízení doplňovali, ale výzvy ze dne 14. 6. 2001 a 1. 10. 2001 byly vydány jednoznačně již po uplynutí lhůty k doměření daně. Po zrušení rozhodnutí o odvolání krajským soudem, zrušil stěžovatel rozhodnutím ze dne 15. 3. 2002, č. j. 3313/1/130/99 dodatečný platební výměr finančního úřadu ze dne 25. 11. 1998. Rovněž toto rozhodnutí nepovažuje krajský soud za úkon, kterým by byla vyměřena či doměřena daň ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, neboť zrušující rozhodnutí odvolacího orgánu pouze konstatuje, že daň byla vyměřena v rozporu se zákonem. Jedná se pouze o odstranění nezákonného individuálního správního aktu. Vzhledem k uplynutí lhůty pro vyměření či doměření daně správce daně nemá možnosti v řízení pokračovat, a pro daňový subjekt proto platí poslední platně stanovená daňová povinnost. Správce daně postupoval nezákonně, když dne 3. 4. 2003 nově stanovil platebními výměry daňovou povinnost účastníka, neboť prekluzivní lhůta stanovená v ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků v době vydání těchto platebních výměrů již uplynula. Z tohoto důvodu jsou nezákonná i napadená rozhodnutí stěžovatele o odvolání ze dne 8. 3. 2004. Posouzení důvodnosti ostatních žalobních námitek by již nic nemohlo změnit na výroku rozsudku, proto se jimi krajský soud nezabýval.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ve které namítal, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, co je možné považovat za úkony ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a v důsledku toho dospěl k nesprávnému názoru, že dodatečné platební výměry ze dne 3. 4. 2003 byly vydány po uplynutí prekluzivní lhůty. Stěžovatel zastává názor, že v posuzované věci je třeba za úkon správce daně ve smyslu citovaného ustanovení považovat dodatečný platební výměr ze dne 25. 11. 1998, č. j. 24791/98/188970/1193. Zda je dodatečný platební výměr úkonem, kterým byla daň vyměřena, nebo úkonem směřujícím k vyměření daně, je nutné posuzovat s ohledem na daňové řízení, které navazuje na vydání dodatečného platebního výměru, tedy zda v době vydání rozhodnutí, proti kterému směřuje žaloba, je tímto dodatečným platebním výměrem skutečně daň vyměřena. V okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání ze dne 8. 3. 2004 nemohl být dodatečný platební výměr ze dne 25. 11. 1998 úkonem, kterým byla vyměřena daň, protože tyto důsledky již s ním spojeny nebyly a daň byla dodatečně vyměřena až novými dodatečnými platebními výměry. Uvedený dodatečný platební výměr byl tedy úkonem, který pouze směřoval k vyměření daně. Názor, že je platební výměr úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, byl vysloven také Nejvyšším správním soudem např. v rozsudku ze dne 21. 12. 2005, č. j. 1 Afs 138/2004 - 80. Obdobně, tedy jako úkon

ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, je nutno posuzovat rozhodnutí o odvolání ze dne 30. 12. 1999, které bylo následně zrušeno soudem. Tímto úkonem byla prekluzivní lhůta prodloužena do 31. 12. 2002. Rozsudkem krajského soudu ze dne 19. 1. 2001 bylo zrušeno pouze rozhodnutí stěžovatele o odvolání ze dne 30. 12. 1999, nikoli však dodatečný platební výměr ze dne 25. 11. 1998. V důsledku toho probíhalo odvolací řízení a v rámci odvolacího řízení vyzval finanční úřad dne 14. 6. 2001 a 1. 10. 2001 účastníka k prokázání skutečností uvedených v odvolání. Tyto výzvy je opět nutno považovat za úkony správce daně ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ačkoli byly vydány v daňovém řízení týkajícím se daně z příjmů fyzických osob. Takovým úkonem je také rozhodnutí stěžovatele ze dne 15. 3. 2002, kterým zrušil dodatečný platební výměr ze dne 25. 11. 1998, protože se nejedná o rozhodnutí, kterým by byla pouze „vyvrácena správnost a zákonnost původního vyměření“, ale o rozhodnutí, které směřovalo k správnému vyměření daně. Úkonem směřujícím k vyměření daně je podle stěžovatele také výzva k odstranění pochybností ze dne 21. 3. 2002, č. j. 9559/02/188930/5734. Prekluzivní lhůta by tedy skončila až dne 31. 12. 2005 a dodatečnými platebními výměry ze dne 4. 3. 2003 tak byla dodatečně vyměřena daň před uplynutím prekluzivní lhůty. Z výše uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V daném případě se jedná o daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty za deset zdaňovacích období, a to od III. čtvrtletí 1994 do IV. čtvrtletí 1996. Z protokolu o ústním jednání ze dne 26. 11. 1997, č. j. 2841/97/188980/1466 vyplývá, že tohoto dne byla u účastníka zahájena daňová kontrola týkající se mimo jiné i výše uvedených zdaňovacích období. Úkon, kterým je daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven, je nepochybně úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (viz také např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52), a tříletá lhůta k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně proto začala znovu běžet od konce roku 1997.

Předmětem sporu v posuzované věci je, zda další úkony finančních orgánů měly stejný důsledek jako zahájení daňové kontroly, tedy zda vyvolaly nový běh prekluzivní lhůty pro vyměření nebo dodatečné stanovení daně. Stěžovatel za takové úkony považuje dodatečný platební výměr ze dne 25. 11. 1998, č. j. 24791/98/188970/1193, rozhodnutí o odvolání ze dne 30. 12. 1999, č. j. 3313/130/99, výzvy k prokázání skutečností uváděných v odvolání ze dne 14. 6. 2001, č. j. 19330/01/188930/5734 a ze dne 1. 10. 2001, č. j. 26716/01/188930/5734, zrušující rozhodnutí stěžovatele ze dne 15. 3. 2002, č. j. 3313/1/130/99 a také výzvu finančního úřadu k odstranění pochybností o údajích předkládaných v průběhu daňového řízení ze dne 21. 3. 2002, č. j. 9559/02/188930/5734.

Při posouzení otázky, zda je dodatečný platební výměr úkonem směřujícím k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, se v první řadě nabízí výklad jazykový. Podle něj 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 zákona o správě daní a poplatků. Tím je nepochybně přerušení lhůty a založení běhu lhůty nové proto, aby správce daně mohl daň vyměřit či dodatečně stanovit – platebním výměrem již tak 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. Nezbytnost souvislosti mezi úkonem přerušujícím běh lhůty a cílem, k němuž úkon směřuje, již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 17. 6. 2004, č. j. 2 As 81/2003 - 48, zveřejněným pod č. 356/2004 Sb. NSS. Tento rozsudek se sice zabýval promlčecí lhůtou podle § 16 odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ale jeho závěry lze však aplikovat i na daný případ.

Úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, musí vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla-li 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.

Soudu nepřísluší hodnotit délku předmětné lhůty ani podmínky pro její přerušení z hlediska zájmu státu na efektivním výběru daní. To je věcí zákonodárce. Úkolem soudu je provést výklad těchto podmínek v souladu s čl. 4 Ústavy, tedy způsobem chránícím základní práva a svobody. 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. Je-li daň jednou pravomocně vyměřena, pak takové vyměření je zásadně konečné, tedy nezměnitelné a závazné, neboli má tyto esenciální vlastnosti právní moci rozhodnutí. Právní moc totiž nastoluje jistotu v právních vztazích a průlom do ní je proto vždy třeba chápat jako zásah do právní jistoty a z tohoto důvodu musí jít pouze o mimořádné a odůvodněné případy. Z uvedeného rovněž vyplývá, že k výkladu těchto předpokladů jakožto výjimek, je nutno přistupovat velmi restriktivně. Tak by tomu ovšem nebylo v případě,

že by platební výměr sám o sobě byl úkonem, který by uzavřel běh původní lhůty a otevřel lhůtu novou. Názor, že dodatečným platebním výměrem je zahájena nová lhůta pro jiné vyměření či doměření proto za dané právní úpravy nemůže obstát. Shodný právní názor již vyjádřil Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94. V souvislosti s tímto usnesením je nutno považovat právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2005, č. j. 1 Afs 138/2004 - 80, na který odkazuje stěžovatel, za překonaný.

Z důvodů výše uvedených tedy nebyl dodatečný platební výměr ze dne 25. 11. 1998 úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Shodně je třeba posoudit i důsledky rozhodnutí, kterým bylo odvolání proti tomuto platebnímu výměru zamítnuto (rozhodnutí stěžovatele ze dne 30. 12. 1999). Takové rozhodnutí totiž pouze potvrdilo zákonnost postupu finančního úřadu při vydání napadeného dodatečného platebního výměru a nemůže být považováno za úkon směřující k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že v daném případě bylo posledním úkonem směřujícím k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků zahájení daňové kontroly ze dne 26. 11. 1997. Prekluzivní lhůta tedy začala běžet od konce roku 1997 a uplynula dne 31. 12. 2000. Veškeré úkony a rozhodnutí finančních orgánů po tomto datu byly učiněny a vydány až po uplynutí prekluzivní lhůty, a nemohou proto mít za důsledek nový běh této lhůty. Námitka stěžovatele, že nový běh prekluzivní lhůty založily také výzvy finančního úřadu k prokázání skutečností uváděných v odvolání ze dne 14. 6. 2001 a ze dne 1. 10. 2001, zrušující rozhodnutí ze dne 15. 3. 2002 a výzva finančního úřadu k odstranění pochybností o údajích předkládaných v průběhu daňového řízení ze dne 21. 3. 2002, je proto nedůvodná.

Po uplynutí prekluzivní lhůty byly vydány i dodatečné platební výměry správce daně ze dne 3. 4. 2003 a rozhodnutí stěžovatele o odvoláních ze dne 8. 3. 2004. Krajský soud proto nepochybil, když je napadeným rozsudkem zrušil.

Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud neshledal nezákonnost napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a účastníkovi žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 19. července 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu