



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Ing. J. B.**, zastoupeného Pavlem Bergmannem, daňovým poradcem se sídlem v Benešově, Tyršova 194, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 28. 4. 2006, č. j. 59 Ca 82/2004 – 40,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobci **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“) výše citovaným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2004, č. j. 13650/110/03 a dále rozhodnutí Finančního úřadu v Tanvaldě (dále jen „správce daně“) č. j. 12905/03/188970/1193, č. j. 12915/03/188970/1193, č. j. 12931/03/188970/1193 a č. j. 12937/03/188970/1193 ze dne 3. 4. 2003. Těmito rozhodnutími byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1993, 1994, 1995 a 1996 v celkové výši 333 369 Kč.

Rozsudek napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Dle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil otázku běhu prekluzivní lhůty dle ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), resp. s použitím nesprávného jazykového výkladu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu dospěl k závěru, že dodatečný platební výměr není úkonem směřujícím k vyměření daně. Dále soud nepovažoval za úkon ve smyslu výše citovaného ustanovení rozhodnutí o odvolání, pokud je jím měněno či rušeno prvostupňové rozhodnutí.

Stěžovatel zastává názor, že za úkon dle § 47 odst. 2 daňového řádu je třeba považovat nejen zahájení daňové kontroly ze dne 26. 11. 1997, ale také dodatečné platební výměry č. j. 24763/98/188970/1193, č. j. 24764/98/188970/1193, č. j. 24765/98/188970/1193 a č. j. 24770/98/188970/1193 ze dne 25. 11. 1998, kterými byla prekluzivní lhůta prodloužena do 31. 12. 2001. Zda je platební výměr úkonem, kterým byla daň vyměřena, nebo úkonem směřujícím k vyměření daně, je nutné posuzovat s ohledem na navazující daňové řízení. V okamžiku, kdy stěžovatel vydal rozhodnutí o odvolání č. j. 13650/110/03, nemohly být platební výměry č. j. 24763/98/188970/1193, č. j. 24764/98/188970/1193, č. j. 24765/98/188970/1193 a č. j. 24770/98/188970/1193 ze dne 25. 11. 1998 úkony, kterými byla daň vyměřena, neboť již tyto důsledky s nimi spojeny nebyly a daň byla dodatečně vyměřena až novými platebními výměry. Uvedené platební výměry tak v daném případě směřovaly k vyměření daně. Obdobně je třeba jako úkony ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu považovat rozhodnutí o odvolání č. j. 3314/110/99, č. j. 3312/110/99/1, č. j. 3312/110/99/2 a č. j. 3312/110/99/3 ze dne 13. 1. 2000. Krajský soud výše uvedená rozhodnutí o odvolání zrušil, nezrušil však předcházející platební výměry. V důsledku tohoto probíhalo odvolací řízení, v rámci kterého stěžovatel žalobce opakovaně vyzýval k dokazování. Tyto výzvy je opět nutné považovat za úkony dle § 47 odst. 2 daňového řádu. Úkony ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu jsou i následně vydaná rozhodnutí o odvolání č. j. 3314/110/99, č. j. 3312/110/99/1, č. j. 3312/110/99/2 a č. j. 3312/110/99/3 ze dne 5. 3. 2002, kterými stěžovatel zrušil platební výměry ze dne 25. 11. 1998. Prekluzivní lhůta by tedy skončila až dne 31. 12. 2005. Dodatečnými platebními výměry č. j. 12905/03/188970/1193, č. j. 12915/03/188970/1193, č. j. 12931/03/188970/1193 a č. j. 12937/03/188970/1193 ze dne 3. 4. 2003 tedy správce daně vydal před uplynutím prekluzivní lhůty.

Dále stěžovatel podává kasační stížnost z důvodu nepřezkoumatelnosti dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Krajský soud dle stěžovatele přezkoumal rozhodnutí stěžovatele č. j. 13650/110/03 ze dne 16. 3. 2004, ačkoli toto číslo bylo uvedeno pouze v záhlaví žaloby ze dne 7. 6. 2004 a v záhlaví repliky ze dne 15. 4. 2005. V textu žaloby a tedy i petitu je uvedeno rozhodnutí č. j. 1366/1/130/03 a v textu repliky je uvedeno rozhodnutí č. j. 13650/1/130/03. Z žaloby tak nelze zjistit, jaké rozhodnutí je jí napadeno a protože byla podána v poslední den lhůty, nemohl soud vyzvat k odstranění jejích vad. Žalobce tak dle stěžovatele podal žalobu, kterou nebylo možno projednat a měl tuto odmítnout, nikoli ji projednat.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Z předloženého spisového materiálu bylo zjištěno, že správce daně zahájil u žalobce dne 26. 11. 1997 daňovou kontrolu na daň z příjmů, mimo jiné za zdaňovací období roku 1999 až 1996. Na základě výsledků daňové kontroly byla žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 25. 11. 1998, č. j. 24763/98/188970/1193, č. j. 24764/98/188970/1193, č. j. 24765/98/188970/1193 a č. j. 24770/98/188970/1193 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob. Odvolání žalobce proti výše uvedeným platebním výměrům byla stěžovatelem zamítnuta rozhodnutími č. j. 3314/110/99, č. j. 3312/110/99/1, č. j. 3312/110/99/2 a č. j. 3312/110/99/3 ze dne 13. 1. 2000. Proti rozhodnutím o odvolání brojil žalobce žalobou. Krajský soud napadená rozhodnutí dne 24. 1. 2001 zrušil. Na základě zrušujících rozsudků stěžovatel dodatečné platební výměry ze dne 25. 11. 1998 zrušil. Správce daně poté nově za pomoci pomůcek dodatečně stěžovateli doměřil daň z příjmů za zdaňovací období 1994-1996 platebními výměry ze dne 3. 4. 2003, č. j. 12905/03/188970/1193, č. j. 12915/03/188970/1193, č. j. 12931/03/188970/1193 a č. j. 12937/03/188970/1193. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce dne 20. 6. 2003 odvolání, které bylo rozhodnutím stěžovatele č. j. 13650/110/03 ze dne 16. 3. 2004 zamítnuto. Rozhodnutí stěžovatele napadl žalobce žalobou, na základě které krajský soud rozhodnutí stěžovatele a jemu předcházející dodatečné platební výměry ze dne 3. 4. 2003 z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření a doměření daně zrušil.

V kasační stížnosti stěžovatel výslovně uplatňuje kasační důvod ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost rozsudku, neboť se domnívá, že žaloba tak, jak byla podána, byla neprojednatelná a krajský soud ji měl odmítnout.

Prvotní je v dané věci námitka nepřezkoumatelnosti, neboť v případě její důvodnosti by nebylo třeba vážit další kasační námitky. Dle ustanovení § 103 odst. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Stěžovatel spatřuje vadu řízení před krajským soudem v postupu, kdy soud žalobu projednal, ačkoli žalobce v záhlaví žaloby označil rozhodnutí jiné než v textu žaloby. Dle stěžovatele bylo v takovémto případě na místě žalobu odmítnout.

S názorem stěžovatele se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Při posuzování předmětné námitky vycházel Nejvyšší správní soud z níže uvedených zákonných ustanovení.

Podle ust. § 71 odst. 1 s. ř. s. žaloba musí kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) obsahovat označení napadeného rozhodnutí a den jeho doručení nebo jiného oznámení žalobci, označení osob na řízení zúčastněných, jsou-li žalobci známy, označení výroků rozhodnutí, které žalobce napadá, žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné, jaké důkazy k prokázání svých tvrzení žalobce navrhuje provést a návrh výroku rozsudku. Odstavec druhý tohoto ustanovení pak stanoví, že k žalobě žalobce připojí jeden opis napadeného rozhodnutí. Žalobce může kdykoli za řízení žalobní body omezit. Rozšířit

žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.

Podle ust. § 37 odst. 5 s. ř. s. předseda senátu usnesením vyzve podatele k opravě nebo odstranění vad podání a stanoví k tomu lhůtu. Nebude-li podání v této lhůtě doplněno nebo opraveno a v řízení nebude možno pro tento nedostatek pokračovat, soud řízení o takovém podání usnesením odmítne, nestanoví-li zákon jiný procesní důsledek. O tom musí být podatel ve výzvě poučen.

Ze zákonné dikce výše uvedených ustanovení s. ř. s. je zřejmé, že jestliže podání neobsahuje zákonem stanovené náležitosti, soud vyzve navrhovatele k jejich odstranění v přiměřené lhůtě.

V daném případě žaloba žalobce ze dne 31. 5. 2004 výše uvedené náležitosti stanovené § 37 odst. 2 a 3 a § 71 odst. 1 s. ř. s. splňovala. V záhlaví žalobce uvedl, že napadá rozhodnutí č. j. 13650/110/03 ze dne 16. 4. 2004 doručené jemu dne 16. 3. 2004. Totožné rozhodnutí bylo k žalobě přiloženo. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům, jejichž přesná identifikace je součástí žaloby. V textu žaloby je pak nesprávně uvedeno jednací číslo 13661/1/130/03. Z obsahu žaloby je zřejmé, že žalobce brojí proti dodatečnému vyměření daně z příjmů fyzických osob. Závěrečný návrh na výrok rozhodnutí soudu číselnou identifikaci rozhodnutí, jehož zrušení se žalobce domáhá, neobsahuje. Nejvyšší správní soud z takto formulované žaloby nedochází k závěru, že by pochybení žalobce v označení rozhodnutí v textu žaloby zapříčinilo její neprojednatelnost. V daném případě lze naopak předmětné pochybení označit za chybu v psaní. Pokud je napadené rozhodnutí v záhlaví žaloby označeno správně jak číslem jednacím, tak i datem vydání a doručení a taktéž důvody a formulace zjevně směřující proti tomuto rozhodnutí, za situace, kdy bylo napadané rozhodnutí přiloženo k žalobě, nelze žalobu označit za nesrozumitelnou. Zjištěný nesoulad mezi označením rozhodnutí v záhlaví a označením v textu žaloby tak nemá za následek nemožnost projednání žaloby, neboť z obsahu žaloby bylo v projednávané věci možné zjistit, čeho se žalobce domáhá. Obdobně lze za písařskou chybu považovat nesprávné označení napadeného rozhodnutí v replice ze dne 15. 4. 2005.

Nejvyšší správní soud tak dochází k závěru, že krajský soud nepochybil, pokud žalobu projednal a řízení před krajským soudem tak není zatíženou vadou ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda se krajský soud nedopustil nesprávného právního posouzení dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když dospěl k závěru, že napadená rozhodnutí o odvolání i předchozí dodatečné platební výměry jsou nezákonné, neboť stěžovatel dodatečně daň vyměřil po uplynutí prekluzivní lhůty dle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu.

Stěžovatel s tímto právním posouzením nesouhlasí a namítá, že krajský soud použil nesprávného jazykového výkladu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, když konstatoval, že dodatečný platební výměr není úkonem směřujícím k vyměření daně. Stěžovatel zastává názor, že za úkon dle § 47 odst. 2 daňového řádu je třeba považovat nejen zahájení daňové kontroly ze dne 26. 11. 1997, ale také dodatečné platební výměry č. j. 24763/98/188970/1193, č. j. 24764/98/188970/1193, č. j. 24765/98/188970/1193 a č. j. 24770/98/188970/1193 ze dne 25. 11. 1998, kterými byla prekluzivní lhůta prodloužena do 31. 12. 2001. Obdobně je třeba

jako úkony ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu považovat rozhodnutí o odvolání č. j. 3314/110/99, č. j. 3312/110/99/1, č. j. 3312/110/99/2 a č. j. 3312/110/99/3 ze dne 13. 1. 2000, i následně vydaná rozhodnutí o odvolání č. j. 3314/110/99, č. j. 3312/110/99/1, č. j. 3312/110/99/2 a č. j. 3312/110/99/3 ze dne 5. 3. 2002.

Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že daň je vyměřena či doměřena okamžikem vydání prvostupňového rozhodnutí správce daně a jeho doručení daňovému subjektu. Konstatoval, že tříletá lhůta pro vyměření či doměření daně je zachována, pokud je v této lhůtě daň vyměřena (doměřena) vydáním (dodatečného) platebního výměru a ten je daňovému subjektu před uplynutím lhůty řádně doručen, a to bez ohledu na to, že odvolací řízení probíhá již po uplynutí této lhůty. Za úkon dle § 47 odst. 2 daňového řádu krajský soud nepovažoval vydání dodatečného platebního výměru ani rozhodnutí o odvolání.

Krajský soud považoval za úkon dle § 47 odst. 2 daňového řádu pouze zahájení daňové kontroly dne 26. 11. 1997, který prodloužil prekluzivní lhůtu k vyměření a doměření daně 31. 12. 2000. K úkonům během daňové kontroly odkázal krajský soud na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 69/2004 - 52 ze dne 21. 4. 2005, dle kterého „za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, který určuje nový běh prekluzivní tříleté lhůty k vyměření či doměření daně, je nutno ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků považovat daňovou kontrolu jako jeden celek.“ K výzvám k dokazování vydaným správcem daně dne 14. 6. 2001 a 1. 10. 2001 uvedl, že byly vydány již po uplynutí lhůty k doměření daně.

Krajský soud rozlišil mezi povahou rozhodnutí o odvolání, kterým je odvolání daňového subjektu zamítnuto nebo prvostupňové rozhodnutí rušeno, když tato označil za rozhodnutí, kterými nedochází k vyměření či doměření daně, neboť se jimi pouze potvrzuje či vyvrací správnost a zákonnost původního vyměření a rozhodnutími o odvolání, kterými dochází ke změně napadeného rozhodnutí, kterou jsou dle mínění krajského soudu rozhodnutími, kterými dochází k vyměření a doměření daně. Pouze tato rozhodnutí není odvolací orgán oprávněn vydat po uplynutí lhůty dle § 47 daňového řádu. Rozhodnutí o odvolání označil krajský soud za obecně nestandardní oprávnění odvolacího orgánu, jež dovoluje odvolacímu orgánu odchýlit se od skutkového stavu zjištěného v řízení na prvním stupni, aniž by byla narušena dvojinstančnost řízení.

Krajský soud vzhledem k výše uvedenému nepovažoval za úkony směřující k vyměření daně rozhodnutí o odvolání stěžovatele ze dne 5. 3. 2002, kterými žalovaný poté, co jeho rozhodnutí byla krajským soudem zrušena, zrušil platební výměry ze dne 25. 11. 1998. Uvedl, že v případě zrušujících rozhodnutí se nejedná o nové stanovení daňové povinnosti, nýbrž pouze o odstranění nezákonného individuálního správního aktu.

S výše uvedeným právním posouzením se Nejvyšší správní soud nemůže v úplnosti ztotožnit.

Shodně se závěry krajského soudu Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit stěžovateli, pokud se domnívá, že za úkony ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu je třeba považovat dodatečné platební výměry č. j. 24763/98/188970/1193, č. j. 24764/98/188970/1193, č. j. 24765/98/188970/1193 a č. j. 24770/98/188970/1193 ze dne 25. 11. 1998. Tato problematika byla předmětem rozhodnutí rozšířeného senátu zdejšího soudu č. j. 2 Afs 52/2005 - 94 ze dne 16. 5. 2006. Rozšířený senát v citovaném rozhodnutí dospěl k závěru, 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 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

...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.....“

Nejvyšší správní soud se ve svých rozsudcích zabýval úkony směřujícími k vyměření daně několikrát (např. takovými úkony uznal provedení daňové kontroly č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, povolení přezkoumání podle § 55b daňového řádu č. j. 6 A 76/2001 - 96, naopak neuznal za takový úkon výčet dlužného penále č. j. 2 As 81/2003 - 47, úkon daňového subjektu č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, či vydání platebního výměru č. j. 2 Afs 52/2005 - 102).

Nelze taktéž souhlasit se stěžovatelem, pokud se domnívá, že povahu dodatečného platebního výměru (tzn. skutečnost, zda je platební výměr úkonem, kterým byla daň vyměřena, nebo úkonem směřujícím k vyměření daně) je nutné posuzovat s ohledem na navazující daňové řízení. Stěžovatel má za to, že v okamžiku, kdy byly stěžovatelem platební výměry ze dne 25. 11. 1998 zrušeny, nelze již tyto považovat za úkony, kterými byla daň vyměřena, neboť již tyto důsledky s nimi spojeny nebyly a daň byla dodatečně vyměřena až novými platebními výměry. Uvedené platební výměry tak v daném případě směřovaly k vyměření daně.

Dle názoru tohoto soudu nelze povahu úkonu správce daně (v daném případě platebního výměru) posuzovat v závislosti na výsledku dalšího daňového řízení. Aby úkon správce daně byl způsobilý obnovit lhůtu k vyměření a doměření daně, je nutné, aby splnil podmínky zakotvené v ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. (musí být učiněn v tříleté prekluzivní lhůtě dle § 47 odst. 1, musí být o něm daňový subjekt zpraven a musí se jednat o úkon směřující k vyměření či doměření daně). Tyto charakteristické znaky musí být naplněny kumulativně a to již v době jeho učinění, nikoli následně. Nelze taktéž připustit, aby zrušené úkony (platební výměry), měly právní účinky a byly způsobilé obnovit běh prekluzivní lhůty. K přerušení prekluzivní lhůty může dojít jen za podmínky, že úkon, jenž směřuje k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, byl učiněn v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud však již nemůže souhlasit se závěrem krajského soudu, dle kterého je daň vyměřena či doměřena okamžikem vydání prvostupňového rozhodnutí správce daně a jeho doručení daňovému subjektu. Dle názoru krajského soudu je tříletá lhůta pro vyměření či doměření daně zachována, pokud je v této lhůtě daň vyměřena (doměřena) vydáním (dodatečného) platebního výměru a ten je daňovému subjektu před uplynutím lhůty řádně doručen, a to bez ohledu na to, že odvolací řízení probíhá již po uplynutí této lhůty.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, kde dospěl k názoru opačnému. Dle citovaného rozsudku „je nutno ustanovení § 47 daňového řádu 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, nikoliv tedy že stačí, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně.

Vyměření či doměření daně je fází vyměřovacího řízení správce daně, jež začíná vydáním rozhodnutí ve formě platebního či dodatečného platebního výměru, kterým správce daně daňový subjekt vyrozumí o stanoveném základu daně a vyměřené dani a je ukončen nabytím právní moci výše uvedených rozhodnutí. Teprve v okamžiku nabytí právní moci je daňová povinnost stanovená těmito rozhodnutími úplná a neměnná, když do doby rozhodnutí o odvolání lze výši daňové povinnosti stanovené platebním výměrem případně dodatečným platebním výměrem měnit. Z procesního hlediska je teprve v tento moment ukončen postup daňového orgánu při jejím vyměření či doměření. Na tuto skutečnost nemá vliv ani předběžná vykonatelnost daňových rozhodnutí.

...Odvoláním napadená daňová rozhodnutí v důsledku absence lhůty pro vyřízení odvolání tak mohou nabyt právní moci se značným časovým odstupem od jejich vydání. Nelze však akceptovat, aby daňová rozhodnutí nabyla právní moci až po lhůtě stanovené v ustanovení § 47 daňového řádu, jejímž marným uplynutím zaniká právo daň vyměřit či doměřit. Jiný výklad by vedl k tomu, že výše uvedená prekluzivní lhůta by mohla být libovolně, především nečinností správního odvolacího orgánu (a to i účelově) prodlužována na újmu daňového subjektu. Takový postup by byl v rozporu s článkem 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, dle kterého má každý právo, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů.

Pokud právo správce daně daň vyměřit či doměřit po uplynutí prekluzivní lhůty zaniká, je nutné, aby do této doby bylo rozhodnutí o vyměření či doměření daně perfektní, tzn. splňovalo všechny znaky individuální správního aktu (viz výše). Nelze tedy připustit, aby rozhodnutí o vyměření daně, byť bylo vydáno v zákonem stanovené lhůtě, nabylo právní moci, jako jednoho z obligatorních znaků po uplynutí prekluzivní lhůty a proces vyměření či doměření daně by tak byl dovršen až v době, kdy právo daň vyměřit či doměřit správcí daně nesvědčí.“

Výše uvedené závěry je nutné aplikovat obecně. Pro plynutí prekluzivní lhůty je bezvýznamné jakým způsobem bude rozhodnuto o odvolání daňového subjektu, zda dojde k jeho zamítnutí nebo ke zrušení odvoláním napadnutého rozhodnutí, či zda odvolací orgán napadené rozhodnutí změní. Odvolací orgán je povinen 3letou prekluzivní lhůtu dodržet vždy bez ohledu na výsledek odvolacího řízení.

Krajský soud tedy nesprávně právně posoudil okamžik vyměření či doměření daně, když konstatoval, že daň je vyměřena či doměřena již vydáním prvostupňového rozhodnutí správce daně a jeho doručením daňovému subjektu bez ohledu na to, že odvolací řízení probíhá již po uplynutí této lhůty. Stejně tak nesprávný je názor krajského soudu, dle kterého pouze rozhodnutí, kterým odvolací orgán mění rozhodnutí prvostupňové, je odvolací orgán povinen vydat do uplynutí lhůty dle § 47 daňového řádu. Nejvyšší správní soud však s ohledem na níže uvedené dospěl k závěru, že předmětné pochybení nemohlo mít v projednávané věci vliv na zákonnost rozhodnutí soudu.

V daném případě stěžovatel zahájil u žalobce dne 26. 11. 1997 daňovou kontrolu. Lhůta pro doměření daně tak byla pro kontrolovaná zdaňovací období daně z příjmů prodloužena do 31. 12. 2000. V této lhůtě byly vydány dodatečné platební výměry a taktéž bylo v této lhůtě rozhodnuto o podaných odvoláních. Pravomocná rozhodnutí stěžovatele ze dne 13. 1. 2000 napadl žalobce žalobou dle ustanovení § 247 a násl. zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu. Krajský soud z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu v roce 2001 napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil stěžovateli zpět do fáze odvolacího řízení. Přitom ze žádného tehdejšího ustanovení občanského soudního řádu nevyplývá, že by po dobu řízení před soudem prekluzivní lhůta dle § 47 daňového řádu neběžela (na rozdíl od současného stavu, kdy se běh takové lhůty po dobu řízení před soudem podle § 41 s. ř. s. staví). Z předloženého spisového materiálu naopak nevyplývá, že by správce daně či stěžovatel učinili ve vztahu k žalobci ve lhůtě do 31. 12. 2000 další úkon směřující k doměření daně, jenž by výše uvedenou lhůtu prodloužil. Lhůta pro doměření daně tak v daném případě uplynula dne 31. 12. 2000. Výzvy k dokazování ze dne 14. 6. 2001 a 1. 10. 2001, jež by byly způsobilé obnovit běh prekluzivní lhůty, neboť tyto lze považovat za úkony směřující k dodatečnému vyměření daně, byly vydány po uplynutí prekluzivní lhůty a tudíž nemohou mít vliv na běh prekluzivní lhůty.

Nejvyšší správní soud tak s ohledem na výše uvedené dochází ke shodnému závěru, jenž učinil krajský soud, a to, že žalobou napadené dodatečné platební výměry i následně vydané rozhodnutí o odvolání byly vydány po uplynutí prekluzivní lhůty a jsou tudíž nezákonné, i když k tomuto závěru dospěl na základě zčásti odlišného právního posouzení.

Nejvyšší správní soud naplnění uplatněných kasačních důvodů dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. neshledal, a proto postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

Z důvodů procesní ekonomie Nejvyšší správní soud nezrušil napadený rozsudek krajského soudu pro částečně jiné právní posouzení, protože v tom případě by nastala situace, v níž by krajský soud, který je vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu podle § 110 odst. 3 s. ř. s., vydal nový rozsudek, jímž by rozhodl stejně, pouze by uvedl jiné právní důvody rozhodnutí podle vysloveného právního závěru Nejvyššího správního soudu (přičemž tyto jsou již vyjádřeny v tomto rozhodnutí).

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalobce, který byl ve věci úspěšný důvodně vynaložené náklady nevyčísil.

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

V Brně dne 16. listopadu 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu