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 stěžovatelky **MUDr. J. M.**, zastoupené JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem v Litoměřicích, Zítkova 677/9, za účasti **Finančního úřadu v Litoměřicích**, se sídlem v Litoměřicích, Masarykova 2000, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 11. 2006, č. j. 15 Ca 191/2006 – 31,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se stěžovatelka domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým tento soud zamítl její žalobu na ochranu před nezákonným zásahem dle ust. § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou proti Finančnímu úřadu v Litoměřicích (dále též „správní orgán“), jíž se domáhala vyslovení zákazu uvedenému správnímu orgánu pokračovat u ní v kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 2002, zahájené dne 7. 2. 2006 protokolem č. j. 18151/06/196930/7036.

Jako právní důvod kasační stížnosti stěžovatelka uvedla důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka spatřuje vady rozsudku v jeho nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím

řízení. Stěžovatelka se domnívá, že vznik povinnosti podat daňové přiznání, uvedený v ust. § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), je u daně z příjmů fyzických osob dán ust. § 38g odst. 1, věty první, zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), nikoliv ust. § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Z toho důvodu povinnost podat daňové přiznání vzniká ve zdaňovacím období, za které se daňové přiznání podává, tedy v období, ve kterém byla dosažena stanovená výše zdanitelných příjmů, nikoliv ve zdaňovacím období, ve kterém se podává, tedy v období, ve kterém se povinnost plní. S ohledem na výše uvedené stěžovatelka namítá, že správní orgán u ní zahájil nezákonnou daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, neboť byla zahájena po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty uvedené v ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Proto stěžovatelka navrhla přiznání odkladného účinku kasační stížnosti a zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán se ke kasační stížnosti vyjádřil přípisem ze dne 19. 12. 2006, v němž souhlasí s právním názorem krajského soudu, že daňovému subjektu vzniká povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za určité zdaňovací období až ve zdaňovacím období následujícím. Správce daně nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky o nezákonnosti daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2002, neboť ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že 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. U daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 vznikla stěžovatelce povinnost podat daňové přiznání nejpozději ke dni 31. 3. 2003. Dne 7. 2. 2006 u ní byla zahájena daňová kontrola v souladu s ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků za účelem prověření základu daně na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, čímž došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty končící 31. 12. 2006, a tato začala běžet znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o úkonu zpraven. Správce daně tak provádí u stěžovatelky zákonnou daňovou kontrolu a podaná kasační stížnost není důvodná. S ohledem na výše uvedené správní orgán navrhl, aby Nejvyšší správní soud nepřiznal této kasační stížnosti odkladný účinek a zamítl ji jako nedůvodnou.

Podle ust. § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků daňové přiznání nebo hlášení se podává nejpozději do tří měsíců po uplynutí 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, podává se daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období. To platí jen, je-li příslušná plná moc k zastupování podána správci daně před uplynutím neprodloužené lhůty.

Podle ust. § 47 odst. 1 citovaného zákona 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.

Podle ust. § 47 odst. 2 citovaného zákona 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. § 38g odst. 1 zákona o daních z příjmů daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 10 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně. Daňové přiznání je povinen podat i ten, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, nepřesáhly 10 000 Kč, ale vykazuje daňovou ztrátu.

Zásadní stížní námitkou stěžovatelky je její nesouhlas s posouzením právní otázky týkající se stanovení počátku běhu prekluzivní lhůty podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Proto Nejvyšší správní soud zhodnotil obsah spisu Krajského soudu v Ústí nad Labem a napadený rozsudek přezkoumal z důvodů uplatněných v kasační stížnosti.

Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že soud měl dospět k právnímu závěru, že za rozhodující pro počátek běhu prekluzivní lhůty je třeba považovat tvrzené ust. § 38g odst. 1, větu první, zákona o daních z příjmů, jako ustanovení hmotněprávní. Podle uvedeného ustanovení vzniká hmotněprávní povinnost podat daňové přiznání v tom kalendářním roce, resp. zdaňovacím období, ve kterém bylo dosaženo zákonem stanovených zdanitelných příjmů. A proto dosažení zákonem stanoveného zdanitelného příjmu je jedinou hmotněprávní skutečností zakládající vznik povinnosti podat daňové přiznání. Taková povinnost se potom plní ve lhůtě uvedené v ust. § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. S ohledem na výše uvedené se stěžovatelka domnívá, že prekluzivní lhůta podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pro vyměření nebo doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 začala běžet posledním dnem zdaňovacího období roku 2002, neboť v tomto zdaňovacím období vznikla povinnost podat daňové přiznání za toto zdaňovací období, přičemž plnění této povinnosti nastalo nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Tříletá prekluzivní lhůta tak podle jejího tvrzení uběhla dne 31. 12. 2005. Správní orgán tím, že dne 7. 2. 2006 u ní zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, nepřerušil uběhnuvší prekluzivní lhůtu podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Správní orgán tedy provádí u stěžovatelky uvedenou daňovou kontrolu nezákonně a podaná žaloba na vyslovení zákazu v jejím pokračování tedy byla důvodná. V této věci považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné uvést, že k dané problematice se již dříve vyslovil ve své judikatuře (např. ve svém rozsudku ze dne 8. 2. 2007, č. j. 6 Aps 1/2006 - 89, www.nssoud.cz), z níž vyplývá, že povinnost daňového subjektu podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob je povinností procesní stanovenou v citovaném ust. § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, a nikoli v ust. § 38g zákona o daních z příjmů, jak se mylně domnívá stěžovatelka. Nejvyšší správní soud dále podotýká, že při aplikaci práva nelze vycházet pouze z gramatického výkladu jazykového znění ust. § 38g odst. 1 zákona o daních z příjmů, které začíná slovy: „Daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 10 000 Kč…“, jak to učinila stěžovatelka, když účelem právní úpravy obsažené v citovaném ustanovení zákona o daních z příjmů je vymezení okruhu subjektů, na které se vztahuje povinnost podat daňové přiznání, nikoli však právní událost určující vznik povinnosti daňové přiznání podat (a tedy vymezení okamžiku rozhodného pro počátek běhu prekluzivní lhůty dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků). Právní událost určující vznik povinnosti podat daňové přiznání z hlediska běhu lhůt pro podání daňového přiznání je třeba hledat v zákonu o správě daní a poplatků jako procesním předpisu, a to v ust. § 40 odst. 3 a § 47 odst. 1 tohoto zákona. Krajský soud tak dospěl ke správnému závěru, když konstatoval, že v dané

věci lhůta pro vyměření či doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2002 počala běžet dne 1. 1. 2004, neboť podle ust. § 14 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků se do jejího běhu nezapočítával den, kdy došlo ke skutečnosti určující její počátek. A tato lhůta pak v souladu s odst. 7 téhož zákonného ustanovení skončila uplynutím dne 31. 12. 2006, tedy uplynutím toho dne, který se svým označením shodoval se dnem, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty. Z výše uvedeného proto vyplývá, že daňová kontrola zahájená ze strany správního orgánu dne 7. 2. 2006 nebyla prováděna nezákonně, když právo žalovaného na dodatečné doměření daně dosud v důsledku neuplynutí prekluzivní lhůty nezaniklo a jednalo se současně o úkon správce daně přerušující běh prekluzivní lhůty podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (podle rozsudku Nejvyšší správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, www.nssoud.cz). V dalším Nejvyšší správní soud v této stížní námitce odkazuje na výstižné odůvodnění napadeného rozsudku, s nímž se zcela ztotožňuje.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1, věrou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatelka podala návrh, aby kasační stížnosti byl přiznán odkladný účinek. Nejvyšší správní soud o tomto návrhu nerozhodl, neboť má za to, že rozhodnutím ve věci odpadl pro vydání předmětného usnesení důvod.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 s. ř. s., dle 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. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 25. dubna 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu