



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **P. Č. R., a. s.**, zastoupeného advokátem JUDr. Markem Pořízkou, Ph.D., se sídlem Gorkého 1, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Prokišova 5, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. října 2003, č. j. 10 Ca 119/2003 - 54,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. října 2003, č. j. 10 Ca 119/2003 – 54 **se z r u š u j e** a věc se mu **v r a c í** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhal zrušení rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích shora označeného, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2003, č. j. 7724/120/2002, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 24. 6. 2002, č. j. 156978/02/077910/5776. Tímto rozhodnutím byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 3 075 750 Kč.

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel v plném rozsahu z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), když stěžovatel tvrdil, že jeho práva byla zkrácena tím, že rozhodnutí nesprávným způsobem posoudilo naplnění podmínek prekluze, ke které se přihlíží z úřední povinnosti a přestože uplynuly lhůty stanovené v § 47

zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl, že pravomocné vyměření daňové povinnosti za zdaňovací období, které již bylo prekludováno, bylo v souladu s platnou právní úpravou.

Stěžovatel namítl, že mu vznikla povinnost podat daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 k 30. 6. 1997 a bez dalšího není možné tuto daňovou povinnost dodatečně vyměřit po uplynutí tříleté preklusivní lhůty, tj. po 31. 12. 2000. Před uplynutím této lhůty byl se stěžovatelem dne 7. 12. 2000 sepsán protokol o ústním jednání č. j. 227611/00/077930/3318, jehož předmětem bylo „zahájení daňové kontroly“ daně z příjmu právnických osob za rok 1996, 1997 a 1998 s tím, že „faktické provádění kontroly může být zahájeno i v následujícím roce“. Jediným účelem tohoto úkonu bylo dle stěžovatele účelově prodloužit běh prekluzivní lhůty, a proto formální sepsání protokolu nemůže být ve smyslu platné právní úpravy posouzeno jako úkon dle § 47 (myšleno odst. 2) daňového řádu, tj. úkon směřující k vyměření či dodatečnému vyměření daně, přerušující zákonem stanovenou prekluzivní lhůtu. Stěžovatel byl připraven prokázat svědeckou výpovědí, že k faktickému zahájení daňové kontroly došlo skutečně až v lednu roku 2001, tj. po uplynutí zákonem stanovené prekluzivní lhůty. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že v protokole o ústním jednání č. j. 227611/00/077930/3318 ze dne 7. 12. 2000 je výslovně uvedeno, že tímto dnem je zahájena daňová kontrola, navíc když se v protokolu uvádí, že bude teprve dohodnut nástup pracovníků FÚ k provedení kontroly daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období a že faktické provádění kontroly může být zahájeno až v příštím roce. V rozhodnutí č. j. 7724/120/2002 ze dne 17. 4. 2003 i správce daně II. stupně výslovně uvedl: „Ačkoliv mohou vzniknout pochybnosti o tom, zda kontrola byla skutečně zahájena již dne 7. 12. 2000, přesto to na celé věci nic nemění. Lze souhlasit s názorem, že k vlastnímu zahájení daňové kontroly dochází až jejím fyzickým zahájením, tj. okamžikem skutečného prověřování daňového základu“.

Stěžovatel předložil za zdaňovací období roku 1996 místně příslušnému správci daně dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1996 na vyšší daňovou ztrátu, dne 4. 2. 1998, tj. skutečně ještě před uplynutím prekluzivní lhůty vztahující se ke zdaňovacímu období roku 1996. Žádný úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu však nebyl ze strany správce daně k daňovému subjektu ohledně údajů deklarovaných v dodatečném daňovém přiznání učiněn. Daňová ztráta ve výši 2 295 481 Kč byla dodatečně vyměřena ve smyslu § 46 odst. 5 daňového řádu. Předložení dodatečného přiznání nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, a to bez ohledu na to, zda se jedná o dodatečné přiznání na snížení či zvýšení daňové ztráty či dodatečné daňové přiznání na snížení či zvýšení daňové povinnosti. Aby se mohlo jednat o úkon, se kterým zákon spojuje účinky přerušování lhůty, ve které se vyměřuje daňová povinnost, musí jít o úkon správce daně učiněný vůči tomu, kdo takovou daňovou povinnost má, za podmínky, že o tomto úkonu správce daně daňový subjekt zpraví. Předložení dodatečného daňového přiznání je nepochybně úkonem uplatněným vůči správci daně, který nositelem daňové povinnosti není. Argumentace krajského soudu, že předložení dodatečného daňového přiznání je úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, protože § 38n odst. 2 zákona o daních z příjmů stanoví, že pro vyměření a dodatečné vyměření daňové ztráty se použijí obdobně ustanovení zvláštního předpisu, a tudíž i ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, je zcela irrelevantní a nemá žádnou zákonnou oporu. Tato argumentace nijak neodpovídá na předmět sporu, tj. zda podání dodatečného daňového přiznání samotným daňovým subjektem lze zahrnout mezi úkony správce daně směřující k vyměření či dodatečnému doměření daně. Ustanovení § 38n zákona o daních z příjmů bylo zakotveno do právní úpravy daně z příjmů zákonem č. 149/1995 Sb., a poprvé zde byl

vymezen pojem „daňová ztráta“. Ustanovení odstavce 2 o vyměření ztráty, příp. dodatečném vyměření ztráty, sice odkazuje poplatníka na příslušná ustanovení daňového řádu, ale tímto nestanoví, že dodatečné přiznání na zvýšení či snížení daňové ztráty je úkonem předpokládaným v § 47 odst. 2 daňového řádu. Vzhledem ke skutečnosti, že daňová ztráta nebyla daňovým řádem upravena, vznikaly pochybnosti o způsobu vyměření daňové ztráty a daňová ztráta se do této doby nevyměřovala formou platebního výměru. Novelizací právní úpravy se sledovalo především právní zakotvení skutečnosti, že se daňová ztráta vyměřuje, a to ve smyslu § 46 daňového řádu, stejně jako daňová povinnost a že pro vyměrování a dodatečné vyměrování platí stejné podmínky jako pro daňovou povinnost. Z tohoto ustanovení tedy nelze v žádném případě dovodit, že dodatečné daňové přiznání na zvýšení či snížení daňové ztráty patří mezi úkony předpokládané ustanovením § 47 odst. 2 daňového řádu. K tomuto odkazuje stěžovatel na Důvodovou zprávu k zákonu č. 149/1995 Sb., bod 127. Pro úplnost stěžovatel dodává, že ani vyměření této daňové ztráty daně dle § 46 odst. 5 daňového řádu nelze považovat za úkon správce daně směřující k vyměření daně ve smyslu § 47 daňového řádu. Rozhodnutí, kterým se daňová povinnost (tj. včetně daňové ztráty) vyměřuje, je výsledkem stanovení daňové povinnosti správcem daně, nikoli úkonem, který k tomuto vyměření teprve směřuje. Ustanovení § 46 daňového řádu výslovně stanoví, že správce daně o stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí daňový subjekt platebním výměrem. Platební výměr tedy není novým úkonem směřujícím k vyměření daně, ale výsledkem předchozího vyměrovacího řízení a současně předpisem o dani stanovené na základě předchozího vyměrovacího řízení. Jde-li tedy o výsledek již provedeného vyměrovacího řízení, nemůže jít současně o úkon, který k vyměření teprve směřuje. Právní závěr, že platební výměr či dodatečný platební výměr je vždy úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu by také znamenal, že odvolací orgán by měl na vyměření daně další tři roky od konce roku, ve kterém by byl daňový subjekt o nepravomocném vyměření daňové povinnosti zpraven. Doměřit daňovou povinnost na základě zahájené daňové kontroly by pak bylo možné v rozmezí šesti let. Ustanovení § 47 však pro vyměření či doměření daně stanoví vždy lhůtu tříletou, ať již jako výchozí lhůtu pro vyměření daně ve smyslu odstavce prvního, tak jako lhůtu novou podle odstavce druhého. Stěžovatel je toho názoru, že teprve za předpokladu, že by správce daně učinil v rámci řízení o dodatečném vyměření daňové ztráty konkrétní úkon směřující k vyměření této ztráty (např. výzva dle § 43 daňového řádu, nikoli rozhodnutí, kterým se stanoví výsledek vyměrovacího řízení), přerušila by se původní tříletá a otevřel se tak běh nové tříleté lhůty pro změnu daňové povinnosti, a to pouze pokud by neuplynula desetiletá lhůta od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla původní povinnost podat daňové přiznání.

Argumentace krajského soudu, že bez ohledu na skutečnost, zda byla předmětná kontrola zahájena ještě v roce 2000, či zda bylo předloženo dodatečné daňové přiznání, nemohla preklusivní lhůta pro zdaňovací období roku 1996 uplynout, neboť před jejím uplynutím, tj. 1. 5. 2000, nabyl účinnosti zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, kterým byl mimo jiné novelizován i zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nemůže dle názoru stěžovatele obstát. Dle nově zařazeného § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za kterou lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Dle názoru krajského soudu se aplikací výše uvedeného ustanovení zpětně na zdaňovací období roku 1996 nejedná o nepřipustnou retroaktivitu, neboť citovaná hmotně právní úprava zasáhla do běžící otevřené lhůty, a proto předmětnou preklusivní lhůtu modifikovala

a prodloužila až do 31. 12. 2007, neboť posledním obdobím, za které lze ztrátu vyměřenou v roce 1996 uplatnit, je 31. 12. 2007. Stěžovatel je přesvědčen, že retroaktivita nemá v právním státu místo tam, kde zákonodárce se již dříve mohl „dostat ke slovu“, nicméně tak neučinil. Koncepce daňové politiky je věcí státu, který určuje, jako bude daňové zatížení poplatníka konkrétní daně a jak upraví jeho povinnosti v souvislosti s ověřením správného vyměření daně (viz Pl. ÚS 33/01). Daňový řád ve svém znění zakotvil obecnou tříletou preklusivní lhůtu, kterou lze za zákonem stanovených předpokladů prodloužit až na 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit přiznání k dani, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání podat. Zákonem č. 71/2000 Sb., účinným od 1. 5. 2000, byla do zákona o daních z příjmů zakotvena nová delší preklusivní lhůta, a to pro poplatníky, kteří vykazali v určitém zdaňovacím období daňovou ztrátu. Touto novelou došlo za splnění zákonem stanovených předpokladů k prodloužení preklusivních lhůt nejdříve pro zdaňovací období roku 2000, kdy tato oprávnění úprava nabyla účinnosti. Jestliže zákon v žádném ze svých ustanovení výslovně nestanoví, že nové preklusivní lhůty (tj. lhůty upravené zákonem č. 71/2000 Sb., účinným od 1. 5. 2000) postihují i jeho nároky vzniklé před účinností této úpravy, tj. nároky vzniklé za zdaňovací období předcházející zdanitelnému období roku 2000, nemůže je tato nová právní úprava modifikovat, i když jejich běh ještě neskončil. V opačném případě by se skutečně jednalo o retroaktivní působnost právních norem.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřil nesouhlas s tvrzením stěžovatele. Uvádí, že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996, 1997, 1998 a 1999 byla zahájena dne 7. 12. 2000. Tohoto dne se dostavila pracovnice správce daně do sídla stěžovatele s tím, že zahajuje daňovou kontrolu, a o této skutečnosti sepsala protokol č. j. 227611/00/077930/3318 s přesnou identifikací kontrolované daně a období. Nešlo o formální zahájení daňové kontroly formálním sepsáním protokolu, jak stěžovatel namítá, nýbrž o její skutečné zahájení. Na této skutečnosti nic nemění ani nepřesné vyjádření pracovnice správce daně, uvedené v protokolu, a skutečnost, že faktické provádění kontroly může být zahájeno i v následujícím roce. Z této formulace nelze v žádném případě dovozovat, že daňová kontrola byla zahájena až v roce 2001. Dále ze spisového materiálu vyplývá, že s Ing. N., vedoucí informační soustavy, bylo dne 11. 12. 2000 telefonicky dohodnuto, že dne 15. 12. 2000 se dostaví pracovnice finančního úřadu do sídla stěžovatelky, kdy začne provádět kontrolu účetních dokladů (viz úřední záznam z 11. 12. 2000). Taktéž z evidence docházky vyplývá, že v měsíci prosinci roku 2000 byla prováděna daňová kontrola u stěžovatele, a to konkrétně ve dnech 18. - 20. prosince. Je pravdou, že evidence docházky je interní evidencí správce daně, nejde však o pouhé mechanické zapisování údajů, nýbrž o pravdivý doklad správce daně o tom, kde se dotýčný pracovník kontroly nacházel, resp. kde prováděl daňovou kontrolu.

Stěžovatelův názor na vyměření daňové ztráty dle § 46 odst. 5 daňového řádu platebním výměrem, kdy tento nelze považovat za úkon správce daně, směřující k vyměření daně dle výše citovaného zákonného ustanovení, považuje žalovaný za správný a dodává, že žalovaný tento názor neprezentoval ani v naříkaném rozhodnutí, které bylo předmětem soudního přezkumu, ani ve vyjádření k žalobě. Obecně může žalovaný souhlasit i s dalším tvrzením stěžovatele, že pouze za předpokladu učinění konkrétního úkonu směřujícího k vyměření daňové ztráty v rámci řízení o dodatečném vyměření daňové ztráty, by se původní tříletá lhůta přerušila a otevřel by se tak běh nové tříleté lhůty (§ 47 odst. 2 citovaného zákona). Nelze však akceptovat skutečnost, že se musí jednat o úkon správce daně, neboť dle názoru žalovaného může takovýto úkon provést i daňový subjekt. Tímto úkonem je právě i podání dodatečného daňového přiznání. Pokud by tomu tak nebylo, nebylo

by možné ani rozhodnout o dodatečném daňovém přiznání podaném např. v poslední den prekluzivní lhůty.

K námitce stěžovatele týkající se § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, odkazem na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě žalovaný setrval na svém názoru, a to že se jedná o ustanovení procesní povahy, které posunuje konec prekluzivní lhůty pro vyměření daně, tj. v daném případě 31. 12. 2007. Žalovaný navrhl kasační stížnost stěžovatele zamítnout.

Ze spisového materiálu, tak jak byl předložen krajskému soudu, bylo zjištěno, že u stěžovatele byl sepsán protokol o zahájení daňové kontroly Finančním úřadem v Českých Budějovicích dne 7. 12. 2000 daně z příjmů právnických osob za roky 1996, 1997 a 1998 a dále byla zahájena protokolem ze dne 11. 3. 2002 kontrola daně z příjmů právnických osob za roky 1999 a 2000 (ve spisu založeny k dané věci: úřední záznam ze dne 11. 12. 2000; výzva správce daně ze dne 14. 3. 2001; protokol o ústním jednání ze dne 15. 5. 2001; protokol o ústním jednání ze dne 22. 10. 2001; protokol o ústním jednání ze dne 4. 2. 2002; protokol o ústním jednání ze dne 11. 3. 2002 – předběžné projednání výsledků kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 1996, 1997 a 1998 – daňové náklady, slevy zákazníkům označené v účetnictví M-M.; protokol o ústním jednání ze dne 3. 6. 2002 – projednání výsledků kontroly daně z příjmů právnických osob za roky 1996, 1997, 1998, 1999 a 2000; zpráva o daňové kontrole ze dne 19. 6. 2002).

Provedenou kontrolou bylo zjištěno a ve zprávě o daňové kontrole ze dne 19. 6. 2002 je zaznamenáno, že stěžovatelem byla uplatněna v roce 1996 ztráta ve výši 2 295 481 Kč. Kontrolou bylo shledáno, že si stěžovatel neoprávněně snížil základ pro výpočet daně za rok 1996 o a) 248 096 Kč (odpisy hmotného majetku), o tuto částku mu byl základ daně zvýšen, b) 5 279 700 Kč (fa FPS 1834 přijatá od dodavatele T. F. E., zaúčtováno na účet služby porad., znal. pos., audit at.), o tuto částku mu byl základ daně zvýšen, c) 5 000 000 Kč (fa přijatá od dodavatele L. C. S. a. s., P. 4, za poradenskou činnost paušální odměnou za rok 1996), o tuto částku mu byl základ daně zvýšen, d) 231 680 Kč (prodané zboží v maloobch. s účtováním slev prodaného zboží označené jako slevy M-M.), o tuto částku byl základ daně zvýšen. Na základě výsledku kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 1996 se základ daně zvýšil celkem o 10 759 476 Kč. Správce daně posoudil toto jednání daňového subjektu jako porušení ustanovení § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů činností, uvedenou pod shora zmíněným a) a § 24 odst. 1 téhož zákona činností shora uvedenou pod b) - d).

Stěžovateli byla dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 6. 2002, č. 1020000285, č. j. 156978/02/077910/5776 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 3 075 750 Kč. Podané odvolání ze dne 17. 7. 2002 proti tomuto platebnímu výměru Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutím ze dne 17. 4. 2003, č. j. 7724/120/2002 zamítlo. Z odůvodnění zamítavého rozhodnutí m. j. vyplynulo, že většina odvolacích námitek je prakticky táž jako v kasační stížnosti, jmenovitě okamžik zahájení daňové kontroly, prekluze lhůty k vyměření daně a charakter podání dodatečného daňového přiznání daňovým subjektem ve vztahu k plynutí zmíněné lhůty. Odvolací orgán poté, co se vypořádal s položkami zvyšujícími daňovou ztrátu daňového subjektu a napadenými procesními postupy, mimo jiné za použití aplikace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, podané odvolání daňového subjektu zamítl.

Žalobu ze dne 10. 6. 2003 podanou proti zamítavému rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (prekludovaná lhůta k vyměření daňové povinnosti,

okamžik zahájení daňové kontroly, povaha předložení dodatečného daňového přiznání podaného daňovým subjektem, dopad § 38r zákona o daních z příjmů na běh lhůty k vyměření daňové povinnosti správcem daně) Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl rozsudkem ze dne 29. 10. 2003, č. j. 10 Ca 119/2003 – 54, a to jako nedůvodnou. Ve svém rozhodnutí uvedl, že připouští retroaktivitu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, z čehož dovozuje i zachování lhůty pro vyměření daně prostřednictvím modifikace této lhůty podle § 47 daňového řádu. Krajský soud vyhodnotil, že „protokol o oznámení zahájení daňové kontroly je úkonem obnovujícím běh lhůty uvedené v § 47 odst. 1 daňového řádu“, nehodnotil již však, zda faktická kontrola probíhala v prosinci roku 2000 či až v roce 2001. Dále krajský soud vyhodnotil, že „úkon daňového subjektu z roku 1998 – dodatečné daňové přiznání – je úkonem obnovujícím běh lhůty pro vyměření či doměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu“.

Nejvyšší správní soud kasační stížnosti podané proti rozsudku krajského soudu nevyhověl a zamítl ji rozsudkem ze dne 20. června 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 – 87.

Tento rozsudek Nejvyššího správního soudu byl zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 11. ledna 2007, sp. zn. II. ÚS 493/05, který se zabýval především ústavností provedené interpretace a aplikace ustanovení § 46 odst. 5 a § 47 odst. 1, 2 daňového řádu, tedy ustanovení regulujících podání dodatečného daňového přiznání, dodatečné vyměření daně správcem daně v konkludentní formě a jeho případným vlivem na běh prekluzivní lhůty pro doměření daně.

Podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu pod marginální rubrikou „Lhůty pro vyměření“ daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, byl-li před uplynutím uvedené 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.

Výklad § 47 odst. 2 daňového řádu, provedený Nejvyšším správním soudem, je dle posouzení Ústavním soudem interpretací, jež vybočuje z ústavních mezí a zasahuje do práva stěžovatelky na spravedlivý proces chráněného čl. 36 Listiny.

Nejvyšší správní soud navíc k vyslovení výše uvedeného závazného právního názoru nebyl procesně oprávněn. Soudní řád správní, jak je patrné z ustanovení § 78 odst. 1, 4 a § 110 odst. 1, zavádí pro rozhodování o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu a o kasační stížnosti tzv. kasatorní princip, tedy princip zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání a rozhodnutí bez jeho nahrazení rozhodnutím vlastním. Podstatnou náležitostí kasační stížnosti je tvrzení stěžovatele, v čem krajský soud, který věc projednával a rozhodl, ve svém rozhodnutí pochybil. Výčet možných tvrzení a tedy důvodů, pro které se stěžovatel obrací na Nejvyšší správní soud, je obsažen pod písmeny a) až e) § 103 odst. 1 s. ř. s. Svou argumentaci v kasační stížnosti stěžovatelka podřadila pod písmeno a) uvedeného ustanovení. Krajskému soudu vytýkala nezákonnost jeho rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení, neboť ani v proběhlém soudním řízení nedosáhla změny v nazírání právní otázky. Rámcem přezkumu Nejvyššího správního soudu byly tedy právní otázky, které byly předmětem řízení u krajského soudu, s jejichž posouzením stěžovatelka nesouhlasila, a proto je napadla kasační stížností. Tímto rámcem byl kasační soud ve smyslu ustanovení § 109 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud právní otázku (zda a kterým úkonem došlo k přerušení prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu) posoudil nesprávně. Kasační stížnost [která odkazovala na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] tedy byla důvodná. Podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s., dospěje-li Nejvyšší správní soud k tomu, že kasační stížnost je důvodná, rozsudkem zruší rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátí k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud však v posuzované věci, přestože uvedená situace nastala, napadené rozhodnutí nezrušil, kasační stížnost, přes její důvodnost, zamítl a v odůvodnění vyslovil právní názor k otázce, která nebyla předmětem řízení před krajským soudem (za úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu mělo být podle jeho názoru považováno konkludentní vyměření daně ve smyslu ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu). Porušil tak kogentní ustanovení soudního řádu správního zavádějící kasatorní princip. Transparentní a předvídatelná shoda mezi deklarovaným právním pravidlem a postupem orgánů veřejné moci (obecných soudů) je nezbytnou podmínkou právního státu. K jednomu ze základních předpokladů materiálního právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR) totiž patří rovněž princip právní jistoty a s ním spojená předvídatelnost právního řádu a rozpoznatelnost důsledků rozhodnutí na jeho základě vydaných, jež jsou a musí být co do svých náležitostí formálně i materiálně ve shodě se zákonem (čl. 2 odst. 2, čl. 36 odst. 1 Listiny, čl. 2 odst. 3, čl. 90 a čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR). Uvedené vady činí napadené rozhodnutí v zásadě nepřezkoumatelným a současně i neústavním ve smyslu článku 36 odst. 1 Listiny. Ústavní soud vyhověl petitu ústavní stížnosti a podle ustanovení § 82 odst. 3 písm. a) zákona o Ústavním soudu napadené rozhodnutí zrušil. S ohledem na výše uvedená porušení ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces neměl Ústavní soud důvod se zabývat otázkou, zda napadeným rozhodnutím byla dotčena jiná ústavní práva, která stěžovatelka ve své ústavní stížnosti uvádí. Nevyjadřoval se ani k otázce, zda vydání rozhodnutí ve vyměrovacím řízení je možné považovat za „úkon směřující k vyměření daně“ ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu.

V dalším řízení Nejvyšší správní soud v intencích nálezu Ústavního soudu posoudil věc i s přihlédnutím k usnesení rozšířeného senátu vydaného dne 16. května 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, jehož stěžejní úlohou je sjednotit názory senátů Nejvyššího správního soudu na určitou právní otázku a tak nepřímou sjednotit i postup krajských soudů (a ve svých důsledcích i správních orgánů).

Rozšířený senát vyřkl, že platebním výměrem se daň vyměruje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Daňový řád v rozhodném znění stanoví v § 47 odst. 1, že 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. V daném případě byla dána povinnost k podání daňového přiznání, toto podáno bylo, a lhůta pro vyměření daně zde vlastní jinou úpravu nemá.

Lhůta, kterou daňový řád pro vyměření či doměření daně stanovil, je lhůtou prekluzivní, jejím marným uplynutím právo státu na daň zaniká. Jen zákon, a to výslovně, může z tohoto pravidla stanovit výjimku. V daném případě je taková výjimka upravena v § 47 odst. 2 daňového řádu, podle něhož, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k 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. Jen za těchto podmínek může být lhůta založená v odst. 1 cit. ustanovení přerušena, tedy dosud uplynulá doba se stává právně bezvýznamnou a lhůta začne běžet znovu od počátku. Zákon současně předpokládá, že k tomu může dojít i opakovaně – stanoví však nepřekročitelnou hranici desetiletou.

Běží-li základní tříletá lhůta pro vyměření daně, může k jejímu přerušení dojít jen za podmínky, že byl učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení a že o něm byl daňový subjekt zpraven. Co se konkrétně rozumí úkonem zasahujícím do běhu lhůty, zákon neuvádí. Je tedy otázkou výkladu, které úkony mohou způsobit přerušení běhu lhůty, přičemž je třeba mít na zřeteli, že jde o lhůtu prekluzivní, vytvářející jistotu daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Její běh lze proto „prodlužovat“ je výjimečně a z důvodů závažných.

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, ani úkon daňového subjektu - č. j. 8 Afs 7/2005 - 96). Pokud jde o odbornou literaturu, pak ta se buď danému problému vyhýbá (Boněk, Zákon o správě daní a poplatků, Komentář, Codex Bohemia 1997, Boněk, Běhounek, Benda, Holmes, Daňové pojmy, Sagit 2001, Kindl, Telecký, Válková, Zákon o správě daní a poplatků, Komentář, C. H. Beck 2002), nebo bez širšího zdůvodnění a pouze na základě jazykového výkladu vylučuje platební výměr z úkonů lhůtu přerušujících (Kobík, Správa daní a poplatků s komentářem, Anag 2005).

Není pochyb o tom, že platební (dodatečný platební) výměr je úkonem správce daně, otázkou však je, zda naplňuje i podmínky úkonu přerušujícího běh lhůty, tj. zda je úkonem směřujícím k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení.

Při posouzení této otázky se v prvé řadě nabízí výklad jazykový, podle něhož 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 daňového řádu. 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; jeho závěry lze však užít i na daný případ.

Úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházející z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem ust. § 47 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí nové lhůty, vystala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla 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 toliko 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 platebním výměrem je zahájena nová lhůta pro jiné vyměření či doměření proto za dané právní úpravy nemůže obstát.

S ohledem na vše výše uvedené Nejvyšší správní soud, respektujíc dle čl. 89 odst. 2 Ústavy ČR závaznost rozhodnutí Ústavního soudu, proto s odkazem na shora uvedený právní názor Ústavního soudu a z důvodu ust. § 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s. rozhodnutí krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 110 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti krajský soud pojedná v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 26. dubna 2007

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu