



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 Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti **JUDr. J. H.**, zastoupeného JUDr. Evou Zemanovou, daňovou poradkyní se sídlem v Brně, Přívrat 12, v řízení o kasačních stížnostech proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2006, č. j. 29 Ca 130/2005 – 26, a ze dne 24. 4. 2006, č. j. 29 Ca 127/2005 – 26,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2006, č. j. 29 Ca 130/2005 – 26, a ze dne 24. 4. 2006, č. j. 29 Ca 127/2005 – 26, byla zrušena rozhodnutí stěžovatele ze dne 9. 3. 2005, č. j. 8815c/2000/FŘ 130 a č. j. 8815/2000/FŘ 130, kterými byla zamítnuta odvolání účastníka řízení proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu Brno IV ze dne 31. 5. 2000 č. j. 90636/00/291915/2124 a č. j. 90507/00/291915/2124, jimiž byla účastníkovi řízení dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období III. a IV. čtvrtletí roku 1995. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že v projednávané věci byla daň dodatečně stanovena na základě daňové kontroly, která byla zahájena sepsáním protokolu dne 18. 9. 1998, č. j. 108995/98/291932/8614 za přítomnosti účastníka řízení. Z obsahu správního spisu nebylo možno seznat, že by správce daně fakticky zahájil daňovou kontrolu pozdějším datem. Předmetná daňová kontrola je úkonem směřujícím k vyměření daně ve smyslu ust. § 47 odst. 2 věta první zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a účastník řízení byl o jejím zahájení zpraven 18. 9. 1998. V projednávaném případě proto došlo k započetí nového

běhu tříleté promlčecí lhůty od 31. 12. 1998 a tato uplynula dnem 31. 12. 2001. Úkon mající za následek započetí nového běhu promlčecí lhůty musí být úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a nikoliv úkonem znamenajícím vyměření či dodatečné stanovení daně, kterým je rozhodnutí o vyměření daně a jejím dodatečném vyměření a rozhodnutí o odvolání proti těmto rozhodnutím. Napadená rozhodnutí stěžovatele, kterými bylo pravomocně rozhodnuto ve věci dodatečného vyměření DPH však byla vydána až v průběhu roku 2005, tj. po uplynutí tříleté promlčecí lhůty pro vyměření či doměření daně.

Proti těmto rozsudkům podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnosti z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasačních stížnostech poukázal na to, že z napadených rozsudků jednoznačně vyplývá, že krajský soud rozhodl o zrušení jeho rozhodnutí pro nezákonnost proto, že shledal důvodnou námitku uplynutí lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků. Dotčenou námitku účastník řízení skutečně v žalobě uplatnil, avšak fakticky s dvojím, podstatně se lišícím, konkrétním zdůvodněním. V žalobě návazně k citovanému ustanovení účastník řízení zkonstatoval, že posledním úkonem správce daně učiněným vůči němu bylo původní rozhodnutí stěžovatele ze dne 10. 4. 2001, a proto tříletá lhůta pro doměření daně skončila dne 31. 12. 2004. Toliko k takto vymezené námitce se měl stěžovatel možnost vyjádřit. Nedostal však již žádnou možnost reagovat a vyjádřit se k nikoli nepodstatné změně žaloby týkající se právě námitky porušení ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovateli nebylo totiž vůbec doručeno podání účastníka řízení, kterým tento zcela změnil argumentaci k namítanému porušení citovaného ustanovení. Takový postup soudu je nezákonný, a to tím spíš, že k němu došlo za situace, kdy bylo rozhodováno bez nařízení jednání. Stěžovatel sice vyslovil souhlas s tímto procesním postupem, ale vycházel přitom ze žaloby, a následně došlo k podstatné změně, o které již nebyl informován. Důvodnost závěru o nezákonnosti postupu osvědčuje i judikatura Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2006 sp. zn. 2 Afs 121/2005. Z pozice dotčeného důvodu označil stěžovatel napadený rozsudek za nezákonný i pro nesprávné posouzení právní otázky. Po dlouho dobu byl krajskými soudy, včetně Krajského soudu v Brně, a návazně i četnými rozhodnutími Nejvyššího správního soudu jako správný potvrzován výklad, podle něhož se za úkon ve smyslu ustanovení 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků považovalo mimo jiné i vydání platebního výměru (dodatečného platebního výměru). I přesto, že citované ustanovení nedoznalo vůbec žádné změny, prosazuje se v judikatuře soudů nyní výrazně odlišný výklad tohoto ustanovení. Správním orgánům nezbyvá, než tuto změnu akceptovat, ale pouze pro futuro v případech aktuálně řešených. S odkazem na ne zcela případné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 69/2004, krajský soud uzavřel, že vydání platebního výměru (rozhodnutí o vyměření daně nebo dodatečné vyměření daně) není úkonem směřujícím k vyměření daně. Nicméně zde zůstává další otázka, a to správnost posouzení situací shodných jako ve věci předmětných žalob a na ni bezprostředně navazující otázka dalšího postupu správce daně. K otázce dalšího, respektive správného, postupu odvolacího orgánu v dané situaci se soud nikterak nevyjádřil, a proto jsou napadené rozsudky v tomto ohledu nepřezkoumatelné. Stěžovatel má za to, že daň je vyměřena platebním výměrem a jestliže byl tento vydán a jako právně účinné rozhodnutí existoval ještě v době před uplynutím lhůty pro vyměření daně, potom takové rozhodnutí z hlediska ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků ob stojí. Skutečnost, že po vydání a doručení dodatečného platebního výměru následně došlo k uplynutí lhůty podle citovaného ustanovení, nezbavuje podle názoru stěžovatele správce daně možnosti, resp. povinnosti, i po uplynutí této lhůty rozhodnout o podaném odvolání. Stejně tak není zmíněná skutečnost překážkou ani tomu, aby ve lhůtě vydaný platební výměr nabyl právní moci. Pokud by tomu tak nemělo být, tj. že dotčený platební výměr by nemohl nabýt právní moci, vznesl stěžovatel otázku, jaký by měl být správný postup správce daně.

Ohledně těchto bezprostředně souvisejících otázek je napadený rozsudek nezdůvodněn a závěry soudu pro rozhodnutí v řešené věci jsou takto neúplné. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl zrušení napadených rozsudků krajského soudu.

Účastník řízení ve vyjádřeních ke kasačním stížnostem setrval na svém žalobním důvodu ohledně nezákonného postupu stěžovatele při vyměření DPH. Poukázal na to, že námitku prekluze práva na vyměření předmětné daně uplatnil již v žalobě, a proto je přesvědčen, že jeho podání ze dne 30. 9. 2005 nelze považovat za rozšíření žaloby. Jednalo se ve smyslu ust. § 74 odst. 1 s. ř. s. o legitimní repliku na vyjádření stěžovatele k jeho žalobě. Argumentaci stěžovatele rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2006, sp. zn. 2 Afs 121/2005 považuje za bezpředmětnou, protože řeší případ odlišný, a to neposkytnutí možnosti reagovat na vyjádření žalovaného replikou ve smyslu citovaného ustanovení. Účastník řízení se nespokojil ani s argumentací stěžovatele, že až do vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52, postupoval správce daně v souladu se zákonem, neboť se držel dosavadních výkladů ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Pokud správce daně postupoval při aplikaci citovaného ustanovení dle dříve judikovaných soudních rozhodnutí, postupoval od počátku chybně a touto skutečností se stěžovatel nemůže zaštitit pro projednávaný případ. Stěžovatel si navíc v kasační stížnosti odporuje, když nejdříve uvádí, že správním orgánům nezbývá než změnu výkladu citovaného ustanovení akceptovat a poté, v duchu předešlých výkladů, argumentuje, že z hlediska tohoto ustanovení ob stojí, je-li platební výměr vydán před lhůtou k vyměření daně. Účastník řízení se zcela ztotožnil se závěry krajského soudu, a navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasačních stížností napadené rozsudky v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podaných kasačních stížnostech, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nezákonností, která podle stěžovatele spočívá v tom, že nedostal možnost reagovat a vyjádřit se k nikoli nepodstatné změně žalob týkající se námitky porušení ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Podle ustanovení § 74 odst. 1 s. ř. s. předseda senátu doručí žalobu žalovanému do vlastních rukou a současně mu uloží, aby nejdéle v dvouměsíční lhůtě předložil správní spisy a své vyjádření k žalobě. Došlé vyjádření doručí žalobci; přitom může žalobci uložit, aby podal repliku.

Citované ustanovení upravuje komunikaci soudu s účastníky řízení, ale nikoliv vyčerpávajícím způsobem. Soud může účastníkům řízení doručit i další vyjádření a repliky. Zasilání jednotlivých vyjádření účastníkům řízení je přitom důležitým atributem spravedlivého procesu v pojetí Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“). Podle ustálené judikatury k čl. 6 Úmluvy o lidských právech a základních svobodách (dále jen „Úmluva“) právo na spravedlivý proces zahrnuje také právo na kontradiktorní řízení, podle kterého účastníci musí mít příležitost nejen předložit každý důkaz nutný k tomu, aby obhájili své nároky, ale také musí být seznámeni s každým důkazem nebo stanoviskem, jehož účelem je ovlivnit rozhodování soudu, a musí mít možnost se k nim vyjádřit (viz. rozsudek ESLP ve věci Nideröst - Huber proti Švýcarsku ze dne 18. 2. 1997, Reports 1997-I, str. 108, § 24, a rozsudek ve věci Mantovanelli proti Francii ze dne 18. 3. 1997, Reports 1997-II, str. 436, § 33). Také v rozsudku Krčmář proti České

republice ze dne 3. 3. 2000, no. 35376/97, § 40, ESLP konstatoval, že strany sporu mohou legitimně očekávat, že budou dotázány, zda určitý dokument vyžaduje jejich specifické vyjádření. Je tedy nepochybné, že účastníci řízení musí být seznámeni s každým důkazem nebo stanoviskem, jehož účelem je ovlivnit rozhodování soudu, a musí mít možnost se k němu vyjádřit.

V daném případě však podání účastníka řízení označené jako „Reakce na vyjádření žalovaného“ ze dne 30. 9. 2005 nebylo stěžovateli doručeno. V tomto podání reagoval účastník řízení na stěžovatelem vyjádřený nesouhlas s jeho žalobním bodem ohledně porušení ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. V žalobě bylo totiž v této souvislosti namítáno, že stěžovatel vydal napadené rozhodnutí po lhůtě stanovené v citovaném ustanovení a v tomto kontextu účastník řízení postavil svou argumentaci na tom, že posledním úkonem správce daně učiněným vůči němu podle zákona o správě daní a poplatků bylo původní rozhodnutí stěžovatele o odvolání ze dne 10. 4. 2001. Stěžovatel ve vyjádření k žalobě označil tuto námitku za nedůvodnou, protože podle jeho názoru sice bylo posledním relevantním úkonem původní rozhodnutí o odvolání, ale po dobu řízení ve správním soudnictví lhůta pro zánik práva vyměřit daň neběžela.

Je tedy nepochybné, že účelem vyjádření účastníka řízení bylo ovlivnit rozhodnutí soudu v otázce, zda stěžovatel mohl či nemohl daň doměřit a vzhledem k tomu, že krajský soud v konstatační části napadeného rozsudku uvádí podstatný obsah podání účastníka řízení ze dne 30. 9. 2005, lze mít za to, že od jeho obsahu při své rozhodovací činnosti neabstrahoval.

V dané věci přihlédl Nejvyšší správní soud i ke skutečnosti, že bylo rozhodnuto bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s. V takovém případě je totiž nezbytné, aby účastníci řízení měli k dispozici všechny podklady, ze kterých bude soud při svém rozhodování vycházet. Stěžovatel sice souhlasil s rozhodnutím bez nařízení jednání, ale za situace, kdy mu nebylo známo, že účastník řízení zaslal krajskému soudu podání k jeho vyjádření, a kdy mu tedy nebyl ani znám jeho obsah.

Jak již bylo uvedeno, účastníci řízení mohou legitimně očekávat, že budou seznámeni s každým důkazem nebo stanoviskem, jehož účelem je ovlivnit rozhodování soudu, a musí mít možnost se k němu vyjádřit. Soud je tedy povinen doručit účastníkovi řízení vyjádření jiného účastníka, a to zejména pokud z něj bude při rozhodování vycházet. V situaci, kdy bylo ve věci samé rozhodnuto bez nařízení jednání, je nutno tento závěr aplikovat ještě důsledněji, protože účastníci řízení se nemohou o skutečnostech, z nichž bude soud vycházet, a o podáních druhého účastníka řízení dozvědět při nařízeném jednání. Je tak nutné, aby jim veškerá relevantní vyjádření byla doručena. Přitom je na úvaze soudu, zda se jedná o takové vyjádření, které je z hlediska spravedlivého procesu nutné, protože jednalo-li by se o vyjádření nepřínosné a repetitivní, nemusí z něj soud vycházet a není třeba, aby na něj účastník řízení reagoval.

Pokud v dané věci krajský soud stěžovateli podání účastníka řízení nedoručil a poté z něj při svém rozhodování vycházel, dopustil se procesního pochybení. Řízení před krajským soudem bylo tedy zatíženo vadou, ale tato vada v daném případě nemohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. V podání ze dne 30. 9. 2005 totiž účastník řízení zásadním způsobem nezměnil argumentaci k namítanému porušení ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, ale pouze ji upřesnil ve smyslu aktuální judikatury, zejména Nejvyššího správního soudu, podle níž nelze za úkon směřující

k vyměření daně ve smyslu citovaného ustanovení považovat rozhodnutí o odvolání s tím, že v tomto případě je za takový úkon nutno považovat zahájení daňové kontroly. K tomu je třeba uvést, že Nejvyššímu správnímu soudu přísluší sjednocovat judikaturu správních soudů, k čemuž slouží mechanismus předvídaný v ustanovení § 12 s. ř. s., resp. § 17 a násl. s. ř. s., jak také uvedl Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 23. 6. 2004 sp. zn. III. ÚS 219/04. Nejvyšší správní soud procesními prostředky upravenými v citovaných ustanoveních odstraňuje případné rozpory v rozhodovací činnosti krajských soudů a krajské soudy nemohou zaujímáním protichůdných názorů zakládat nové rozpory v judikatuře a zvyšovat tím právní nejistotu. Jakkoliv není krajský soud formálně vázán judikaturou Nejvyššího správního soudu, měl by, při řešení právní otázky, vzít v úvahu i relevantní judikaturu. Nelze opomenout v této souvislosti judikaturu Ústavního soudu, podle níž má rozhodnutí soudu „rysy jurisdikční libovůle“, a jako takové může být protiústavní, pokud se soud odchýlí od ustálené rozhodovací praxe, aniž by „dostatečným způsobem vyložil důvody, pro které ustálenou rozhodovací praxi odmítá“ (nález ze dne 25. 11. 1999 sp. zn. III. ÚS 470/97, Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, sv. 16., str. 203 a násl.). To znamená, že i v případě, kdy by účastník řízení v předmětném podání na judikaturu Nejvyššího správního soudu neupozornil, měl ji krajský soud při své rozhodovací činnosti reflektovat, a proto se jednalo o vyjádření pro danou věc nepřínosné.

Za nedůvodnou považuje Nejvyšší správní soud další, a to stěžejní, stížní námitku týkající se posouzení, zda v daném případě došlo k doměření daně po uplynutí lhůty stanovené v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků či nikoliv.

Ze správních spisů vyplynulo, že dne 18. 9. 1998 byl s účastníkem řízení sepsán protokol o ústním jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly DPH za zdaňovací období III. čtvrtletí 1995 až II. čtvrtletí 1998. V průběhu jednání účastník řízení pouze prohlásil, že mu nejsou známy skutečnosti, z nichž by mu vyplývala povinnost podat dodatečné daňové přiznání. Následně byla účastníkovi řízení zaslána výzva ze dne 22. 10. 1998 k prokázání skutečností uváděných v daňovém přiznání, kterou byl vyzván k prokázání konkrétně specifikovaných zdanitelných plnění a nároků a prokázání nároku na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty. Po projednání zprávy o kontrole DPH se zástupkyní účastníka řízení byly dne 31. 5. 2000 vydány dodatečné platební výměry, kterými byla účastníkovi řízení vyměřena DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 1995 a III. čtvrtletí 1996. Účastníkem řízení podaná odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům byla zamítnuta stěžovatelem rozhodnutími ze dne 10. 4. 2001. Na základě následně podaných žalob účastníkem řízení krajský soud tato rozhodnutí svými rozsudky ze dne 28. 11. 2003 č. j. 29 Ca 281/2001 - 28 a č. j. 29 Ca 282/2001 - 27 zrušil. Poté opětovně stěžovatel rozhodl o podaných odvoláních tak, že je rozhodnutími ze dne 9. 3. 2005 č. j. 8815c/2000/FŘ 130 a č. j. 8815/2000/FŘ 130 zamítl.

Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné se nejprve vyjádřit k otázce úkonu majícího vliv na běh lhůty pro vyměření či doměření daně. Odkazuje-li krajský soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005 č. j. 2 Afs 69/2004 - 52 pokud se jedná o výklad pojmu „úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení“ a z něj pak také vychází, nelze mu v tomto směru nic vytknout. Vycházel-li však z toho, že v daném případě posledním byla takovým úkonem daňová kontrola, která byla zahájena sepsáním protokolu dne 18. 9. 1998 za přítomnosti účastníka řízení, a že z obsahu správního spisu nebylo možno seznat, že by správce daně fakticky zahájil daňovou kontrolu pozdějším datem, není tento jeho závěr zcela správný.

Dne 18. 9. 1998 byl sice sepsán s účastníkem řízení protokol o zahájení daňové kontroly, ale vzhledem k tomu, že se jednalo pouze o formální sepis protokolu, aniž by správce činil jakékoli úkony s kontrolou související, nelze tento úkon považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh lhůty ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků. Takovým úkonem je až následná výzva ze dne 22. 10. 1998 k prokázání skutečností uváděných v daňovém přiznání. Tento závěr je v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 - 87 a ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96). Odlišné právní posouzení toho, co je posledním úkonem ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků, však ve svých důsledcích nemůže nic změnit na správnosti závěru krajského soudu, že v případě účastníka řízení uplynula lhůta ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků dne 31. 12. 2001.

Ve vztahu k této stížní námitce tedy zbývá zodpovědět otázku, zda je třeba, aby rozhodnutí o vyměření či doměření daně nabylo ve lhůtě stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků právní moci, či zda postačí, aby bylo rozhodnutí vydáno s tím, že může nabýt právní moci i po uplynutí této lhůty.

Podle ustanovení § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Rozhodnutí, jimiž správce daně stanoví základ daně a daň, sděluje správce daně daňovému subjektu formou platebního nebo dodatečného platebního výměru nebo hromadným předpisným seznamem (§ 32 odst. 8 citovaného zákona).

Podle ustanovení § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je poslední známou daňovou povinností částka daně nebo daňová ztráta ve výši, jak ji naposled stanovil pravomocně správce daně, a to bez ohledu, zda daň byla stanovena platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem, podle ustanovení § 46 odst. 5 citovaného zákona nebo rozhodnutím o opravném prostředku.

Podle ustanovení § 47 zákona 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. 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.

Smyslem citovaného ustanovení je stanovit prekluzivní lhůtu, po jejímž marném uplynutí již nelze daň vyměřit ani doměřit. Prekluzi je nutno z hlediska teorie práva chápat jako jeden ze způsobů zániku práva v důsledku jeho neuplatnění ve stanovené době, bez ohledu na to, pro jaké důvody nebylo právo ve lhůtě uplatněno. Zaniklé právo nelze přiznat.

Rozhodnutí v daňovém řízení je možno klasifikovat jako individuální správní akt, jež je výsledkem provedení správního řízení, jehož obsahem je určení, změna nebo zrušení práv a povinností fyzických a právnických osob. Cílem individuálního správního aktu

je tedy autoritativně zasáhnout do právních vztahů nebo postavení účastníků řízení. Prostřednictvím daňových rozhodnutí správce daně ukládá povinnosti a přiznává práva daňovým subjektům. Platební a dodatečný platební výměr jsou formami daňových rozhodnutí, které konstitutivně stanoví výši vyměřené či dodatečně vyměřené daně a představují tak významný zásah do materiální sféry daňového subjektu. Aby bylo možno daňové rozhodnutí označit za správní akt, musí být vydáno v souladu se zákonem, orgánem k tomu příslušným a musí obsahovat všechny předepsané náležitosti. Správce daně je tedy v daňovém řízení povinen dodržet procesní pravidla stanovená pro jeho vydání a rozhodnutí musí také mít základní formální obsahové náležitosti podle ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Další specifickou, a obligatorní, vlastností správních aktů je právní moc, s níž jsou spojeny významné právní následky. Není rozhodující, zda správní akt nabude právní moci marným uplynutím lhůty k odvolání nebo rozhodnutím o podaném odvolání, či jiným zákonem stanoveným způsobem. Z procesního hlediska jde o konečný výsledek určitého postupu správního orgánu.

Právní moc správního rozhodnutí je taková jeho vlastnost, která činí výrok rozhodnutí o právu nebo povinnosti závazným a nezměnitelným a vytváří tak překážku bránící novému projednání věci. Pravomocné rozhodnutí je „odstranitelné“ pouze cestou mimořádných opravných prostředků či rozhodnutím soudu ve správním soudnictví k podané žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Aby bylo rozhodnutí v daňovém řízení perfektní, je nutné aby nabylo právní moci. Předpoklady pro nabytí právní moci stanoví zákon o správě daní a poplatků následovně.

Rozhodnutí je v právní moci, nelze-li proti němu podat opravný prostředek (§ 32 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků). Jde o případy, kdy marně proběhla odvolací lhůta a odvolání podáno nebylo, dále o případy, kdy odvolání podáno bylo a již je o něm rozhodnuto (rozhodnutí o odvolání již bylo i doručeno) nebo jde o rozhodnutí, proti kterému se odvolat nelze. Rozhodnutí v daňovém řízení nabývá také právní moci dnem vzdání se odvolání (§ 48 odst. 9 citovaného zákona), případně dnem, kdy odvolatel vzal své odvolání zpět (§ 48 odst. 8 citovaného zákona). Podání odvolání ve lhůtě stanovené v ustanovení § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků právní moc napadeného rozhodnutí odkládá. Odvoláním napadené rozhodnutí pak nabude právní moci až rozhodnutím odvolacího orgánu, proti kterému již není odvolání přípustné (§ 50 odst. 8 citovaného zákona).

Zákon o správě daní a poplatků v ustanovení § 47 odst. 1 výslovně nestanoví, zda je třeba, aby rozhodnutí o vyměření či doměření daně nabylo ve tříleté lhůtě právní moci. V hlavě třetí však upravuje vyměřovací řízení, jehož výsledkem je správné a úplné stanovení základu daně a stanovení daně, její vyměření a předepsání do evidence daní. Podle ustanovení § 46 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků stanoví správce daně základ daně a její výši, která má být daňovému subjektu vyměřena a předepsána podle výsledků vyměřovacího řízení. O stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem a takto vyměřenou daň současně předepíše (§ 46 odst. 4 citovaného zákona). Zjistí-li správce daně po vyměření daně, že stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předepíše. Tento postup se uplatní přiměřeně i při vyměření daně nižší, než byla poslední známá daňová povinnost (§ 46 odst. 7 citovaného zákona).

Platební výměr, případně dodatečný platební výměr, jsou rozhodnutími, které lze napadnout odvoláním (§ 48 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Odvolací orgán podle ustanovení § 50 odst. 6 citovaného zákona rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změnit nebo zruší, jinak odvolání zamítne. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Odvolací orgán není vázán jen návrhy odvolatele, který může ve smyslu ustanovení § 48 odst. 7 citovaného zákona údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat do doby, než je o odvolání rozhodnuto. Odvolací orgán může změnit napadené rozhodnutí i v neprospěch odvolatele (§ 50 odst. 3 citovaného zákona). Rozhodnutí daňových orgánů - správce daně a odvolacího orgánu tak tvoří celek.

Z výše uvedených zákonných ustanovení vyplývá, že 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 tomto okamžiku ukončen postup daňového orgánu při jejím vyměření či doměření. Na tuto skutečnost nemá vliv ani předběžná vykonatelnost daňových rozhodnutí. Jak již tento soud judikoval v rozsudku ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 16/2005, „vykonatelnost znamená takový účinek rozhodnutí, který spočívá v tom, že povinnosti ve výroku rozhodnutí stanovené lze vynutit i proti vůli povinného účastníka. U převážné většiny daňových rozhodnutí napadnutelných odvoláním (včetně dodatečných platebních výměrů), není vykonatelnost vázána na právní moc rozhodnutí ale pouze na uplynutí lhůty k plnění (§ 32 odst. 13 ve spojení s § 48 odst. 12 daňového řádu), a jsou tedy předběžně vykonatelné. Vykonatelnost dodatečného platebního výměru tedy určuje, kdy je daňový subjekt povinen plnit povinnost tímto rozhodnutím mu uloženou, zatímco právní moc tohoto rozhodnutí určuje závazně a s konečnou platností výši daňové povinnosti daňového subjektu za příslušné zdaňovací období“.

Do doby nabytí právní moci není možné také hovořit o poslední známé daňové povinnosti daňového subjektu (§ 41 odst. 1 věta poslední zákona o správě daní a poplatků), neboť daň ještě nebyla pravomocně stanovena rozhodnutím správce daně. Daňový subjekt je tak do doby rozhodnutí o odvolání omezen na právu podat dodatečné daňové přiznání (§ 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) či využít možnosti nápravy rozhodnutí mimořádnými opravnými prostředky.

Je třeba rovněž zdůraznit, že zákon o správě daní a poplatků nestanoví lhůtu pro vyřízení odvolání. V důsledku absence takové lhůty není vytvářen žádný tlak na rychlost jejich vyřízení. Lhůtu pro vyřízení odvolání stanovilo Ministerstvo financí vnitřním interním předpisem (pokyn č. D-125), jenž nemá povahu obecně závazného předpisu. Podle tohoto pokynu mohou finanční úřady odvolání zčásti nebo zcela vyhovět nebo odvolání zamítnout ve lhůtě do tří měsíců ode dne, kdy odvolání obdržely, případně je v této lhůtě předložit k rozhodnutí odvolacímu orgánu, kterému je pro vyřízení odvolání stanovena lhůta šestiměsíční, která počíná běžet ode dne postoupení odvolání. Ministerstvo financí může lhůtu prodloužit. S nedodržením lhůt pro vyřízení odvolání stanovené citovaným pokynem vzniká daňovému subjektu možnost domáhat se ochrany proti nečinnosti. (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 54, který posuzoval nečinnost

správce ve vytýkacím řízení daně ve vztahu k pokynu č. D-144, jehož závěry lze plně aplikovat i na lhůty k vyřízení odvolání).

Odvoláním napadená daňová rozhodnutí v důsledku absence lhůty pro vyřízení odvolání tak mohou nabýt 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 zákona o správě daní a poplatků, jejímž marným uplynutím zaniká právo daň vyměřit či doměřit. Jiný výklad by vedl k tomu, že 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 čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle 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, jak již bylo výše uvedeno. 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 správci daně zaniklo.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků je třeba vykládat tak, že daň je nutno ve lhůtě 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, vyměřit či doměřit pravomocně, tedy nestačí, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně. Shodný právní názor vyjádřil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61 a následně i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 23. 10. 2007 ve věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 86/2007.

V projednávané věci správce daně vydal dne 31. 5. 2000 dodatečné platební výměry č. j. 90636/00/291915/2124 a č. j. 90507/00/291915/2124, kterými vyměřil účastníkovi řízení DPH za IV. čtvrtletí 1995 a III. čtvrtletí 1996. Lhůta pro doměření daně začala stěžovateli znovu běžet od konce roku 1998, z důvodů již výše uvedených, a skončila dne 31. 12. 2001. Z předloženého spisového materiálu nevyplývá, že by správce daně či stěžovatel učinili ve vztahu k účastníkovi řízení další úkon směřující k doměření daně, jež by výše uvedenou lhůtu prodloužil. Ačkoliv správce daně rozhodnutí o doměření daně - dodatečné platební výměry vydal dne 31. 5. 2000, tedy v zákonem stanovené lhůtě, rozhodnutí o odvoláních podaných proti těmto dodatečným platebním výměrům byla vydána až dne 9. 3. 2005, tzn. po uplynutí uvedené prekluzivní lhůty. Pokud tedy krajský soud dospěl k závěru, že v daném případě došlo k doměření DPH po uplynutí zákonné lhůty ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, neposoudil právní otázku nesprávně.

Poukazuje-li stěžovatel na to, že krajskými soudy, a návazně i četnými rozhodnutími Nejvyššího správního soudu, byl jako správný potvrzován výklad, podle něhož se za úkon ve smyslu ustanovení 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků považovalo mimo jiné i vydání platebního výměru (dodatečného platebního výměru), a přesto, že citované ustanovení nedoznalo vůbec žádné změny, prosazuje se v judikatuře soudů nyní výrazně odlišný výklad tohoto ustanovení, k tomu Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že Ústavní

soud (např. nález ze dne 21. 2. 2007, sp. zn. II. ÚS 490/04; nález ze dne 4. 3. 2004, sp. zn. IV. ÚS 290/03; nález ze dne 20. 9. 2006, sp. zn. II. ÚS 566/05) již v minulosti několikrát konstatoval, že mezi základní principy právního státu neoddělitelně patří zásada právní jistoty. V obecné rovině platí, že již jednou učiněný výklad by měl být východiskem pro rozhodování následujících případů stejného druhu, nedojde-li ovšem k následnému shledání dostatečně relevantních důvodů, podložených racionálními a přesvědčivějšími argumenty, svědčících pro změnu judikatury. To vše z důvodu respektování principů právní jistoty, předvídatelnosti práva, ochrany oprávněné důvěry v právo a principu formální spravedlnosti (rovnosti). Tyto principy nicméně neplatí bezvýjimečně, a proto existuje-li dostatečně legitimní důvod pro změnu dosavadní interpretace právní normy, pak je možno zásah do právní jistoty a rovnosti jednotlivců ospravedlnit, ale pouze při dodržení zákonem vymezených procedurálních postupů. Tyto zásady platí tím spíše v případě soudu, jehož funkcí je mimo jiné i sjednocování judikatury, tj. tam, kde přijaté právní závěry mají z povahy sjednocování obecnější dopad na výklad právních norem. Nejvyšší správní soud zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování ve správním soudnictví, což je důležité pro zachování předvídatelnosti rozhodování soudů, včetně správních orgánů, jako jednoho z komponentů spravedlivého procesu, a tím i základů demokratického právního státu. V této své činnosti Nejvyšší správní soud není, a nemůže být, rigidně omezován tak, že by se jeho právní názory nemohly vyvíjet, ba i měnit. Pro změnu judikatury, respektive odchýlení se od dosavadní interpretace práva, je stanoven zvláštní procesní postup (§ 12 a násl s. ř. s.).

V případě interpretace ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků nebyla judikatura Nejvyššího správního soudu ustálená a konstantní, (ale ani ona není bezvýjimečně neměnná), a proto byla otázka výkladu tohoto ustanovení předložena k rozhodnutí rozšířenému senátu. Je-li právní názor krajského soudu vyslovený v napadených rozsudcích v souladu s názorem, který již zaujal rozšířený senát, nelze důvodně vytýkat napadeným rozsudkům krajského soudu nezákonnost ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Rovněž poslední stížní námitka, že se krajský soud nijak nevyjádřil k otázce dalšího postupu stěžovatele, není opodstatněná. Krajský soud zcela jednoznačně vyjádřil názor, že k vyměření daně došlo po uplynutí lhůty stanovené v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků a stejně tak ustanovení § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků zcela jednoznačně stanoví postup odvolacího orgánu poté, kdy přezkoumá napadené rozhodnutí správce daně tak, že rozhodnutí v odůvodněných případech změní nebo zruší, jinak odvolání zamítne, není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5. Tím je zcela jasně určen další postup stěžovatele za situace, že vydané dodatečné platební výměry jsou nepravomocné a lhůta pro vyměření daně uplynula.

Z důvodů výše uvedených nejsou napadené rozsudky nezákonné, a proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnosti 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 náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 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 účastník

řízení zastoupený daňovou poradkyní, který ve věci měl úspěch, výslovně náhradu nákladů s tímto řízením spojených nepožadoval.

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

V Brně dne 19. prosince 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu