

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Marie Součkové, JUDr. Milady Tomkové, JUDr. Marie Turkové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **K. F.**, zastoupeného Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2003, č. j. FŘ-110/5459/01-0107, o dani z příjmů, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 9. 2006, č. j. 29 Ca 107/2004 - 95,

t a k t o :

- I. Daň je podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nutno vyměřit či doměřit pravomocně 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.
- II. Vyměření daně nebo doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet po uplynutí lhůty stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je nezákonným rozhodnutím. K zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu citovaného ustanovení téhož zákona soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení.
- III. Věc **se vrací** k projednání a rozhodnutí devátému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností napadl žalobce (stěžovatel) výše označený rozsudek Krajského soudu v Brně, kterým tento soud zamítl jeho žalobu proti shora taktéž již označenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Brno I ze dne 15. 2. 2001, č. j. 25559/01/288513/8933, kterým mu uvedený finanční úřad za zdaňovací období roku 1997 dodatečně stanovil základ daně ve výši 3 150 841,30 Kč a vyměřil daň ve výši 1 351 915 Kč.

V dané věci provedl správce daně u stěžovatele ve dnech 7. 8. 2000 až 15. 12. 2000 kontrolu daně z příjmů fyzických osob za období let 1996 až 1998. V rámci této kontroly mimo jiné zjistil, že dle kupní smlouvy ze dne 14. 2. 1996, uzavřené mezi stěžovatelem a společností Bednářské a včelařské družstvo, stěžovatel koupil nemovitosti a pozemky za kupní cenu celkem 9 000 000 Kč, z toho cena pozemků činila dle smlouvy 2 000 000 Kč. Kupní smlouvou ze dne 5. 12. 1996 část nemovitostí prodal za dohodnutou cenu 9 500 000 Kč, z této částky činila kupní cena prodaných pozemků 110 000 Kč. Stěžovatel proúčtoval zůstatkovou cenu prodané části pozemků a neupravil základ daně v návaznosti na § 24 odst. 2 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, o rozdíl mezi zaúčtovanou zůstatkovou cenou a prodejní cenou pozemku. Správce daně proto upravil základ daně o částku 1 690 000 Kč. Podle nájemní smlouvy uzavřené dne 16. 2. 1996 podle § 663 občanského zákoníku mezi pronajímatelem (stěžovatelem) a nájemcem FIEDLER, spol. s r. o., byl předmětem smlouvy pronájem budovy za účelem skladování materiálu a zboží, přičemž stěžovatel neprokázal v roce 1997 proúčtování nájemného v částce 1 308 000 Kč, čímž porušil § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Správce daně proto zvýšil výnosy o 1 308 000 Kč a celkem upravil hospodářský výsledek po kontrole o 3 150 842 Kč.

Krajský soud se v napadeném rozhodnutí musel vypořádat nejdříve s námitkou prekluze práva, kterou stěžovatel uplatnil až při jednání před krajským soudem dne 19. 9. 2006. V odůvodnění svého rozsudku k této námitce zejména uvedl, že byť byla uplatněná po uplynutí dvouměsíční lhůty k podání žaloby (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), musel k ní z úřední povinnosti přihlédnout zejména s ohledem na nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2000, sp. zn. IV. ÚS 218/99. K zániku práva prekluzí dochází *ex lege*, přičemž právo, které zaniklo prekluzí, nelze přiznat. V daném případě však námitka prekluze práva nebyla důvodná, protože k prekluzi ve smyslu § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), nedošlo. Šlo o daň z příjmů fyzických osob a o zdaňovací období roku 1997. Stěžovatel byl povinen podat daňové přiznání do 3 měsíců od uplynutí zdaňovacího období, tedy nejpozději do 31. 12. 2001. V předmětné věci byla daň vyměřena rozhodnutím správce daně ze dne 15. 2. 2001, tedy včas. Z důvodu zahájené daňové kontroly (dne 7. 8. 2000) byl tímto úkonem navíc ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu přerušen běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 1 téhož zákona. V takovém případě běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl stěžovatel o tomto úkonu zpraven. Od konce roku 2000 běžela znovu tříletá lhůta ve smyslu § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu a tato nová tříletá lhůta měla skončit 31. 12. 2003. Rovněž maximální desetiletá lhůta k vyměření či doměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu byla dodržena.

V kasační stížnosti stěžovatel v zásadě souhlasí s krajským soudem v tom, že bylo možné v dané věci dodatečně vyměřit daň do 31. 12. 2001 a vzhledem k tomu, že byla v roce 2000 zahájena daňová kontrola, bylo možné vyměřit dodatečně tuto daň do 31. 12. 2003. To by však platilo v případě účinného doručení rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2003 stěžovateli (jeho zástupci) v roce 2003. K tomu však nedošlo a toto rozhodnutí bylo doručeno až dne 1. 6. 2004, respektive 4. 2. 2004. Stěžovatel proto krajskému soudu vytýká nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, protože považoval za dostačující, že v prekluzivní lhůtě bylo vydáno nepravomocné rozhodnutí (dodatečný platební výměr správce daně dne 15. 2. 2001), ačkoliv uvedené rozhodnutí muselo být v roce 2003 i pravomocné, což se vinou žalovaného nestalo.

Stěžovatel v této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, sp. zn. 5 Afs 42/2004 (č. 954/2006 Sb. NSS), avšak i na rozsudek téhož soudu ze dne 15. 8. 2006, sp. zn. 2 Afs 220/2004 (www.nssoud.cz), v nichž zdejší soud zaujal odlišné právní závěry, což stěžovatel považuje za protiústavní. Kasační stížností se tak stěžovatel domáhá zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel v ní namítá nové skutečnosti, které však neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl; kasační stížnost je tedy nepřípustná a měla by být odmítnuta. Přes tento svůj názor považoval žalovaný za nezbytné připomenout, že daňový řád nestanoví lhůtu, ve které musí být rozhodnutí správce daně jeho adresátovi po datu jeho podpisu pověřeným pracovníkem správce daně doručeno případně vypraveno. Nezanikne-li v této době právo správce daně např. daň vyměřit, nespojuje zákon s takovou případnou prodlevou obecně žádné právní následky.

II.

Při předběžné poradě v dané věci dospěl devátý senát, jemuž byla věc v souladu s rozvrhem práce přidělena, k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již zdejším soudem vysloveným v rozsudku ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 108/2006 - 104 (www.nssoud.cz). První senát Nejvyššího správního soudu v uvedeném rozsudku totiž zaujal názor, dle kterého je soud k prekluzi práva vyměřit daň povinen přihlížet *ex offio*. Devátý senát dále uvedl, že při rozhodování o kasační stížnosti v této věci musí řešit otázku, zda pro splnění prekluzivní lhůty postačí, je-li v rámci jejího běhu vydáno toliko nepravomocné rozhodnutí, tedy rozhodnutí správce daně I. stupně, přičemž Nejvyšší správní soud shodnou právní otázku již řešil, avšak rozdílně [rozsudek ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61 (www.nssoud.cz), a rozsudek ze dne 15. 8. 2006, č. j. 2 Afs 220/2004 - 93 (www.nssoud.cz)]. Devátý senát proto podle § 17 odst. 1 s. ř. s. předložil věc rozšířenému senátu. Je tedy třeba posoudit, zda vyměření daňové povinnosti po uplynutí lhůty stanovené v § 47 daňového řádu je rozhodnutím nicotným či toliko rozhodnutím nezákonným, když k nezákonnosti soud přihlíží jen na základě řádně uplatněné žalobní námítky, a současně posoudit, zda pro splnění prekluzivní lhůty podle § 47 citovaného zákona postačí, že v rámci jejího běhu bude vydáno toliko nepravomocné rozhodnutí, tedy rozhodnutí správce daně I. stupně.

III.

Rozšířený senát musel v předložené věci nejprve postavit najisto, zda je vůbec příslušný k jejímu projednání a rozhodnutí. Jak totiž mimo jiné vyplývá již z usnesení tohoto senátu ze dne 11. 1. 2006, č. j. 2 Afs 66/2004 - 53 (www.nssoud.cz), „*judikatura Nejvyššího správního soudu musí být jednotná a předvídatelná, což prakticky znamená, že ve skutkově a právně obdobných případech má soud dospívat ke stejným právním závěrům.*“ K tomu ostatně přispívá svojí rozhodovací činností právě rozšířený senát, který je však při svém rozhodování vázán nejen zákonem, nýbrž také ústavním pořádkem; právě v tomto kontextu pak vystupuje do popředí funkce Ústavního soudu, kterému podle čl. 83 a násl. Ústavy České republiky přísluší mimo jiné posuzovat ústavní konformitu právních

předpisů nebo jejich částí. Rozšířený senát v již výše citovaném usnesení přitom dále také připomněl, že „... jestliže Ústavní soud v některém svém rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení.“ Otázkou včasnosti uplatnění námitky prekluze práva se totiž Nejvyšší správní soud zabýval již ve svém rozsudku ze dne 28. 11. 2006, č. j. 2 Afs 1/2006 - 119 (www.nssoud.cz), v němž mimo jiné vyslovil, že námitku prekluze lze uplatnit pouze ve dvouměsíční lhůtě pro podání správní žaloby. Tento rozsudek zdejšího soudu ovšem nálezem ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, zrušil právě Ústavní soud. Z odůvodnění citovaného nálezu se pak zejména podává, že „Argument kasačního soudu, že stěžovatelé v kasační stížnosti nepřipustně uplatnili nové „skutečnosti“ (k nimž nemohl podle § 109 odst. 4 s. ř. s. přihlédnout)... nejenže není zaměnitelný s argumentem dříve neuplatněného „důvodu“ ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., nýbrž může mít místo až teprve po důsledném zhodnocení důvodu, který stěžovatelé v kasační stížnosti nepochybně (i z pohledu kasačního soudu) uplatnili, totiž z důvodu, že k dodatečnému vyměření daně došlo po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty zakotvené v ustanovení § 47 odst. 1, 2 daňového řádu. Nezákonnost je dána, jestliže je napadeným rozhodnutím založena kolize se zákonem stanovenými podmínkami. Zde může být důvodem k nezákonnosti nesprávná interpretace ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) daňového řádu (správně s. ř. s., pozn. NSS), tedy jiná vada řízení před soudem spočívající v tom, že soud nepřihlédl ex offio k prekluzi práva správního orgánu dodatečně vyměřit daň. Nelze přisvědčit závěrům soudu, který v dané věci odmítl žalobu proti rozhodnutí správního orgánu proto, že stěžovatelé neuplatnili toto tvrzení v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohli (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud nepřihlédl k tomu, že došlo k prekluzi práva na dodatečné vyměření daně [§ 47 odst. 1, 2 daňového řádu], a na tuto stěžovateli uváděnou skutečnost vztáhl úvahu o nepřipustnosti novot zakotvenou v § 109 odst. 3 s. ř. s. ačkoliv námitku prekluze práva správce daně jako uplatněného důvodu (§ 104 odst. 4 s. ř. s.) stěžovatelé uplatnili již v řízení před správním soudem prvního stupně. Nejvyšší správní soud nakládal vadně se zásadou, že novoty jsou v kasačním přezkumu nepřipustné (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), a to v rozporu i s judikaturou Nejvyššího správního soudu...“.

Závěry tohoto nálezu Ústavního soudu Nejvyšší správní soud v předmětné věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 2 Afs 1/2006 plně respektoval. Rozšířený senát nicméně musel dále uvážit, zda lze závěry z uvedeného nálezu aplikovat i v projednávané věci, a řídit se tedy právním názorem Ústavního soudu i při řešení shora nastíněné sporné právní otázky, nebo zda posouzení projednávané věci vychází z odlišných skutkových či právních základů; v takovém případě by bylo na rozšířeném senátu, aby sporné právní otázky sám posoudil.

Ústavní soud se prekluzí práva daň vyměřit či doměřit ve smyslu § 47 daňového řádu zabýval nejen ve výše citovaném nálezu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, ale také ve svém usnesení ze dne 15. 5. 2007, sp. zn. I. ÚS 668/06, jímž odmítl ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2006, č. j. 7 Afs 84/2005 - 68 (www.nssoud.cz), v níž stěžovatel uplatnil prekluzi práva daň doměřit ve smyslu § 47 daňového řádu až v ústavní stížnosti. V odůvodnění tohoto usnesení pak Ústavní soud mimo jiné konstatoval, že „... bylo proto věcí stěžovatele, aby tento argument uvedl již ve správní žalobě a vyšel tak vstříc požadavkům na uvedení relevantních důvodů, v nichž spatřuje nezákonnost rozhodnutí FŘ, pro které podává správní žalobu a koneckonců očekává úspěch v souzené věci. Ústavní soud však uvádí, že námitku uplynutí prekluzivní lhůty vznáší

stěžovatel poprvé - jak sám připouští - až v ústavní stížnosti, ač ji mohl/měl [poznámka: a to i ve smyslu příslušných ustanovení o. s. ř. (ve znění účinném do 31. 12. 2002) upravujících podání správní žaloby do 31. 12. 2002] uplatnit již dříve, a to ve správní žalobě. Úvaze o jiné možnosti (tj. např. uvedení takové námitky až v kasační stížnosti) nesvědčí ani ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., podle něhož kasační stížnost není přípustná mimo jiné potud, pokud se opírá o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Stejně tak se Ústavní soud zabýval otázkou prekluze daň vyměřit i ve svém usnesení ze dne 30. 11. 2005, sp. zn. I. ÚS 355/05, jímž odmítl ústavní stížnost stěžovatelky proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 - 64 (www.nssoud.cz). V odůvodnění tohoto usnesení pak zejména konstatoval, že „... jak Nejvyšší správní soud, tak ani městský soud se s námitkou prekluze pravomoci daň vyměřit nemohl zabývat, neboť stěžovatelka tuto námitku v řízení před městským soudem vůbec neuplatnila. Ústavní soud neshledává nic protiústavního na interpretaci § 71 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního... provedené Nejvyšším správním soudem, podle níž žaloba, kromě obecných náležitostí, musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Stěžovatelka v žalobě proti rozhodnutí o platebním výměru neuplatnila námitku prekluze práva daň vyměřit...“.

Rozšířený senát přihlédl i k tomu, že Ústavní soud v citovaném nálezu ve věci sp. zn. IV. ÚS 545/07 odkázal též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 108/2006 - 104 (www.nssoud.cz), který je podle názoru Ústavního soudu v rozporu se zrušeným rozsudkem zdejšího soudu ze dne 28. 11. 2006, č. j. 2 Afs 1/2006 - 119 (www.nssoud.cz). K tomu je ovšem třeba uvést, že tento rozsudek, bez vlastní argumentace k prekluzi práva správního orgánu dodatečně vyměřit daň, jen upozorňuje na rozhodnutí publikované ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 845/2006 (tedy rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005 č. j. 3 As 57/2004 - 39 ve věci odpovědnosti za přestupek a jejímu zániku), s uvedením, že tento rozsudek se zabývá otázkou povinnosti soudu přihlížet k prekluzi práva *ex offio*, aniž by taková žalobní námitka byla nutně žalobcem do řízení vnesena. Na tomto místě pak rozšířený senát ještě připomíná, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 - 64 (www.nssoud.cz), již také výslovně uvedl i jiný právní názor, totiž že „pokud tedy stěžovatelka v řízení před městským soudem nenamítla prekluzi práva daň vyměřit, nemohl se soud otázkou této prekluze zabývat, a to ani z úřední povinnosti.“

Z výše uvedeného je tak možno dovodit, že shora citovaná rozhodnutí Ústavního soudu nepředstavují ucelenou, konzistentní a bezrozpornou judikaturu ke sporné právní otázce, kterou by se měl rozšířený senát v projednávané věci řídit. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu si je v této souvislosti samozřejmě vědom jednoho z možných výkladů čl. 89 odst. 2 Ústavy, ze kterého se podává odlišná (širší) míra závaznosti právních názorů vyslovených v nálezech Ústavního soudu na straně jedné a v usneseních téhož soudu na straně druhé. Stejně tak má rozšířený senát na paměti, že právní názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ve věci sp. zn. IV. ÚS 545/07 je právním názorem pozdějším (pravidlo *lex posterior*) ve vztahu k závěrům učiněným ve shora citovaných usneseních Ústavního soudu. Ačkoliv je zcela logické, že judikatura Ústavního soudu (stejně tak jako i jiných soudních orgánů) se může v čase vyvíjet, nepovažuje rozšířený senát dosavadní rozhodovací činnost Ústavního soudu týkající se sporné právní otázky v projednávané věci

za natolik přehlednou a judikatorní změny za dostatečně vysvětlené, aby to umožňovalo aplikaci právního názoru Ústavního soudu i v projednávané věci.

Lze tedy uzavřít, že citovaný nálezn Ústavního soudu ve věci sp. zn. IV. ÚS 545/07 podle názoru rozšířeného senátu neobsahuje jasnou a vyčerpávající argumentaci, na jejímž základě by bylo možné dovodit jednoznačné závěry ve vztahu ke sporné otázce [tedy zda k prekluzi práva správního orgánu dodatečně vyměřit daň přihlédne soud z úřední povinnosti (*ex officio*)], které by bylo možné v obecnější rovině aplikovat ve skutkově i právně obdobných případech. Proto ani rozšířený senát dále nepřistoupil k podrobnějšímu hodnocení, zda se skutkové okolnosti projednávané věci dostatečně shodují se skutkovými okolnostmi ve věci rozhodované Ústavním soudem pod sp. zn. IV. ÚS 545/07.

IV.

Dále rozšířený senát přistoupil k posouzení sporné právní otázky, zda pro splnění prekluzivní lhůty postačí, je-li v rámci jejího běhu vydáno toliko nepravomocné rozhodnutí správce daně I. stupně. Jak je již uvedeno v předchozí části odůvodnění tohoto rozhodnutí, danou právní otázku již Nejvyšší správní soud řešil, avšak rozdílně. V rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61 (www.nssoud.cz), dospěl k závěru, že § 47 daňového řádu je třeba 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. V rozsudku ze dne 15. 8. 2006, č. j. 2 Afs 220/2004 - 93 (www.nssoud.cz), zdejší soud naopak dospěl k závěru, že tříletá lhůta stanovená v § 47 daňového řádu je zachována, pokud je v této lhůtě daň vyměřena nebo doměřena vydáním (dodatečného) platebního výměru a ten je daňovému subjektu před uplynutím lhůty řádně doručen, a to bez ohledu na to, že odvolací řízení případně probíhá až po uplynutí této lhůty; rozhodnutí o odvolání tak není rozhodnutím, kterým by došlo k vyměření či doměření daně.

Při posouzení shora nastíněné sporné právní otázky vyšel rozšířený senát v první řadě z textu ustanovení § 47 daňového řádu, z jehož odst. 1 vyplývá, 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.“* Z odst. 2 téhož ustanovení se pak podává, že *„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.“*

Pro rozhodnutí rozšířeného senátu je pak především podstatné posouzení, ve kterém stadiu daňového řízení je daň vyměřena nebo doměřena, tedy zda se tak stane

vydáním rozhodnutí – platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru správcem daně (správním orgánem I. stupně), respektive až oznámením tohoto rozhodnutí příjemci, nebo až poté, kdy je daňové řízení pravomocně skončeno, což znamená v případě podání odvolání až po oznámení rozhodnutí odvolacího orgánu příjemci. Daňový řád ve výše citovaném § 47 odst. 1 výslovně nestanoví, zda je třeba, aby rozhodnutí o vyměření či doměření daně nabylo v tříleté lhůtě právní moci. Právní moc správního rozhodnutí je přitom taková vlastnost rozhodnutí, která činí jeho výrok o právu nebo povinnosti závazným, to znamená nenapadnutelným řádnými opravnými prostředky ze strany účastníků řízení. Z procesního hlediska je teprve v tomto momentě ukončen postup daňového orgánu při vyměření či doměření daně. Na tuto skutečnost nemá vliv ani předběžná vykonatelnost daňových rozhodnutí správce daně, když odvolání proti jeho rozhodnutí nemá odkladný účinek, nestanoví-li daňový řád nebo zvláštní zákon jinak (§ 48 odst. 12). Pravomocné rozhodnutí je pak napadnutelné pouze cestou mimořádných opravných prostředků nebo rozhodnutím soudu ve správním soudnictví k podané žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. U pravomocného rozhodnutí lze již nepochybně vycházet z toho, že daň byla vyměřena nebo doměřena. Daňové řízení je založeno na dvojinstančním řízení, přičemž rozhodnutí daňových orgánů (správce daně a případně odvolacího orgánu) tvoří jeden celek. Právní moc rozhodnutí jako celku je pak jeho významnou vlastností, s níž daňový řád spojuje důležité právní účinky rozhodnutí jako je kupříkladu závaznost, nezměnitelnost apod. Jestliže ovšem bylo vydáno a oznámeno daňovému subjektu rozhodnutí správce daně, proti němuž je odvolání přípustné a daňový subjekt se odvolání proti němu nevzdal, nelze toto rozhodnutí posuzovat tak, že jím byla daň vyměřena nebo doměřena, protože až do vyřízení odvolání se odkládá právní moc napadeného rozhodnutí; v odvolacím řízení lze pak výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení, i daňový subjekt dále do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat, takže rozhodnutí odvolacího orgánu může mít jiný výsledek než rozhodnutí správce daně, a to i v neprospěch daňového subjektu (odvolatele).

Účelem zavedení prekluzivní lhůty pro vyměření (respektive doměření) daně bylo stimulovat správce daně ke včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejím uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které zejména pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými obtížemi. V této souvislosti připomíná rozšířený senát i své předchozí usnesení ze dne 3. 8. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94 (č. 953/2006 Sb. NSS), v němž dospěl mimo jiné k právnímu závěru, že „*ukládání povinností na základě zákona, v daném případě vyměření či doměření daně, ovšem rovněž znamená časové omezení, v němž lze splnění povinnosti požadovat. Povinnost podrobit se daňové povinnosti není časově bezbřehá, je vázána lhůtami jak ve vztahu k možnosti vyměření či doměření daně, tak ve vztahu k jejímu vymáhání. Za rozhodující z hlediska jistoty daňového poplatníka daňový řád považuje omezení možnosti daň vyměřit či doměřit, neboť zde omezuje správce daně lhůtou prekluzivního charakteru, tedy lhůtou, k níž je povinen správce daně přihlížet z úřední povinnosti (§ 47 odst. 1).*“

Pro rozhodnutí předložené sporné právní otázky je pak podstatné i to, jakou povahu má lhůta stanovená v § 47 daňového řádu, který je normou veřejného práva a obsahuje ustanovení procesní i hmotná. Občanský zákoník, jakožto právní předpis

dopadající především na právní vztahy práva soukromého, například ve svém § 583 stanoví, že k zániku práva (proto, že nebylo ve stanovené době uplatněno) dochází jen v případech v zákoně stanovených. K zániku soud přihlédne, i když to dlužník nenamítne. Podle § 436 citovaného zákona pak například právo na náhradu škody musí být uplatněno u provozovatele bez zbytečného odkladu. Právo zanikne, nebylo-li uplatněno nejpozději patnáctého dne po dni, kdy se poškozený o škodě dozvěděl. Zánik práva nastává v důsledku dvou právních skutečností – uplynutí času a neuplatnění práva. To, co má oprávněný subjekt před uplynutím prekluzivní lhůty učinit, je třeba učinit nejpozději v poslední den lhůty. Jde tedy o lhůtu hmotněprávní, a proto tak například žaloba musí být k soudu již doručena; prekluzivní lhůty se navíc (na rozdíl od lhůt promlčecích) zásadně ani nestaví, ani nepřerušují (srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 11. 1997, sp. zn. 2 Cdon 316/96; případně Holub, M. a kol. *Občanský zákoník. Komentář*. 2. svazek, Linde, Praha 2003). Ustanovení § 47 daňového řádu ovšem odpovídá charakteru tohoto zákona jako právního předpisu veřejnoprávního, který upravuje správu daní a poplatků, jíž se rozumí zejména právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, podle něhož postupují územní finanční orgány a další správní i jiné státní orgány České republiky. Podstatné zde tak není uplatnění práva, ale rozhodnutí o právu, respektive povinnosti (daň vyměřit nebo doměřit). Lhůta stanovená v § 47 daňového řádu je svou povahou lhůtou hmotněprávní a jestliže je v tomto ustanovení uvedeno, že „...nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období...“, odpovídá hmotněprávní povaze této prekluzivní lhůty, aby před jejím uplynutím byla daň pravomocně vyměřena nebo doměřena.

V tomto ohledu je tedy možno uzavřít, že daň je podle § 47 daňového řádu nutno vyměřit či doměřit pravomocně 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.

V.

Závěrečnými spornými právními otázkami, které rozšířený senát posuzoval, pak bylo, zda vyměření daňové povinnosti po uplynutí lhůty stanovené v § 47 daňového řádu je rozhodnutím nicotným či toliko rozhodnutím nezákonným a zda je povinností soudu přihlížet k prekluzi práva na vyměření daně ve smyslu § 47 daňového řádu z úřední povinnosti, aniž by taková žalobní námitka byla žalobcem uplatněna, popřípadě pokud byla uplatněna po uplynutí zákonem stanovené dvouměsíční lhůty pro podání žaloby. Jak již bylo výše uvedeno, i tuto spornou právní otázku již Nejvyšší správní soud řešil rozdílně, konkrétně se jedná o rozsudek ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 108/2006 - 104 (www.nssoud.cz), a rozsudek téhož soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 - 64 (www.nssoud.cz).

Při posuzování shora nastíněných sporných právních otázek je nutné vycházet především ze soudního řádu správního, který upravuje postup soudů, účastníků řízení a dalších osob ve správním soudnictví (§ 1 odst. 2 citovaného zákona). Řízení ve správním soudnictví je přitom založeno zejména na dispoziční zásadě, vyjádřené mimo jiné v § 75

odst. 2 s. ř. s., podle kterého soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Výjimku z dispoziční zásady pak upravuje soudní řád správní v § 76 odst. 2 pro případ zjištění, že rozhodnutí trpí takovými vadami, které vyvolávají jeho nicotnost. V tom případě soud vysloví rozsudkem nicotnost i bez návrhu. Úpravu nicotnosti obsahuje sice správní řád (č. 500/2004 Sb.), ten však v souladu s § 99 daňového řádu v daňovém řízení aplikovat nelze (s výjimkou postupu podle § 175 správního řádu při vyřizování stížnosti).

V předchozí době především judikatura soudů dovodila, že nicotnost rozhodnutí způsobují takové jeho vady, jako jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy vyvolávající nesrozumitelnost nebo nesmyslnost apod. Podrobně se přitom pojmem nicotnosti zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již ve svém rozsudku ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96 (č. 793/2006 Sb. NSS), se závěrem, že nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního aktu; za dané situace tu není tedy nic, co by mohlo zakládat jakákoliv práva či povinnosti subjektů. Z hledisek pro hodnocení nicotnosti vyplývá, že se musí jednat o vadu naprosto zásadní a zřejmou. Rozhodnutí je nicotné jen ve výjimečných případech výše uvedených, přičemž následky nicotnosti rozhodnutí nelze svévolně spojovat s instituty jinými (nezákonnost, neplatnost). Ve věcech daní pak může být jen obtížně zjistitelné, zda k prekluzi skutečně došlo, a to nejen s přihlédnutím k § 47 odst. 2 daňového řádu, podle něhož úkonem správce daně učiněným před uplynutím lhůty směřujícím k vyměření nebo doměření daně, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven, ale také vzhledem k § 41 s. ř. s., podle něhož po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona lhůty pro zánik práva ve věcech daní, poplatků apod. neběží. Běh lhůty může být přerušen různými úkony správce daně, např. zahájením daňové kontroly, ale i výzvou k prokázání tvrzených skutečností v odvolacím řízení.

Vyměření nebo doměření daně po uplynutí lhůty podle § 47 daňového řádu je vadou rozhodnutí, nikoliv však vadou tak intenzivní a zřejmou, aby způsobila faktickou neexistenci tohoto rozhodnutí; nelze proto hovořit o rozhodnutí nicotném. Stěžovatel v projednávané věci poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2006, č. j. 3 As 5/2003 - 107, ze dne 27. 9. 2005, č. j. 3 Afs 19/2004 - 91, a dále i na usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94 (všechny dostupné na www.nssoud.cz), podle něhož k prekluzi práva musí správce daně přihlédnout z úřední povinnosti, a dovozoval, že neučinil-li tak správce daně, jedná se o vadu řízení před správním orgánem mající vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé a tato vada řízení je podřaditelná § 76 odst. 1) písm. c) s. ř. s., a námitka prekluze mohla být uplatněna i po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání správní žaloby.

Z § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. se podává, že soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Z citovaného ustanovení soudního řádu správního ovšem nevyplývá, že by v případech v něm

uvedených pod písm. a), b) a c) mohl soud zrušit napadené rozhodnutí správního orgánu, aniž by žalobce uplatnil tyto vady řízení v žalobě jako žalobní body ve smyslu § 71 odst. 1) písm. d) s. ř. s., z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Přesto judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila, že v některých případech i bez uplatnění námitky (žalobního bodu) v žalobě takto postupovat lze. Ve vztahu k § 76 odst. 1) písm. c) s. ř. s. např. v rozsudku ze dne 24. 11. 2003, č. j. 2 Azs 23/2003 - 39 (č. 272/2004 Sb. NSS) Nejvyšší správní soud uvedl, že *„Jestliže účastník v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nenamítá vady řízení uvedené v ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., soud přihlédne z úřední povinnosti k existenci takových vad jen za předpokladu, že jsou bez dalšího patrné ze správního spisu a zároveň se jedná o vady takového charakteru a takové míry závažnosti, že brání přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů.“* V rozsudku ze dne 19. 4. 2006, č. j. 3 As 5/2003 - 107 (www.nssoud.cz), Nejvyšší správní soud s odvoláním právě i na svůj shora citovaný rozsudek ze dne 24. 11. 2003, č. j. 2 Azs 23/2003 - 39, dospěl mimo jiné k závěru, že *„Krajský soud byl... oprávněn zkoumat i nad rámec žalobních bodů, zda řízení předcházející vydání napadených rozhodnutí nebyla zatížena vadami, jež mohly mít vliv na jeho zákonnost. Pokud takové vady brání přezkoumání napadených rozhodnutí konstatoval, nelze mu s ohledem na citovaný judikát vytýkat, že se striktně neřídil jen žalobními body.“* V rozsudku ze dne 27. 9. 2005, č. j. 3 Afs 19/2004 - 91 (www.nssoud.cz), pak Nejvyšší správní soud uvedl, že *„Tím, že se (krajský) soud nepokusil odstranit nepřesnosti v žalobě, a bez dalšího žalobu zamítl [navíc v situaci, kdy podle názoru Nejvyššího správního soudu mohl rozhodnutí žalovaného zrušit podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. dokonce i bez žalobní námitky z úřední povinnosti], utrpěl žalobce vlivem nedostatku poučení ze strany krajského soudu újmu a soud se dopustil vady řízení, jež mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí... K takovému postupu byl Nejvyšší správní soud oprávněn i bez námitky obsažené v kasační stížnosti, neboť podle § 109 odst. 3 s. ř. s. není Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti mj. tehdy, je-li řízení před krajským soudem zatíženo vadou, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.“* Je přitom zřejmé, že z takto nastíněné judikatury zdejšího soudu nevyplývá, že by tento soud pod § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. podřadil i rozhodnutí o vyměření nebo doměření daně vydané po uplynutí lhůt stanovených v § 47 daňového řádu se závěrem, že takové rozhodnutí může (měl) soud přezkoumat i bez žalobního bodu.

V daňovém řízení jednají správci daně v souladu se zákony a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a také na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, přičemž v tomto ohledu nejsou vázáni jen návrhy daňových subjektů. I v odvolacím řízení může odvolací orgán při rozhodování přihlédnout ke skutečnostem odvolatelem neuplatněným, vyšly-li při přezkoumávání najevo. Je tedy zřejmé, že v daňovém řízení správce daně i odvolací orgán jednají především z úřední povinnosti. Naproti tomu nezákonnost rozhodnutí soud zkoumá jen k námitce (v mezích žalobních bodů). Námitku (žalobní bod) spočívající v tvrzení, že daň byla vyměřena nebo doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 47 daňového řádu, je třeba uplatnit ve stanovené dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že řízení před správními soudy není řízením nalézacím, ale řízením přezkumným. V rámci tohoto řízení tak nelze přezkoumávat celý správní akt z úřední povinnosti a je třeba ctít dispoziční zásadu, ze které soudní řád správní připouští jen shora

již zmíněnou výjimku v případě nicotnosti rozhodnutí. Současně není od věci připomenout, že pokud by soud měl přihlížet k prekluzi z úřední povinnosti, musel by tak činit na „obě strany“, tedy kupříkladu i v případě přeplatků na dani.

Rozšířený senát pak závěrem pouze upozorňuje na to, že shora vyslovený právní názor není v rozporu se závěry, které Nejvyšší správní soud již dříve učinil ve vztahu k zániku odpovědnosti za přestupek. Například v rozsudku ze dne 15. 12. 2005, č. j. 3 As 57/2004 - 39 (č. 845/2006 Sb. NSS) totiž zdejší soud mimo jiné vyslovil, že *„jestliže správní orgán nezastavil řízení o přestupku přesto, že odpovědnost za přestupek zanikla [§ 76 odst. 1 písm. f) zákona ČNR č. 200/1990 Sb., o přestupcích], jedná se o podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], k němuž soud přihlédne z úřední povinnosti.“* Nejvyšší správní soud v této věci dále dovodil, že přestupky patří do kategorie trestního obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále též „Úmluva“), již je podle čl. 10 Ústavy Česká republika vázána, a proto je třeba, aby soud přihlédl k zániku odpovědnosti za přestupek (tedy jinak řečeno k promlčení řízení o přestupku) z úřední povinnosti. V této souvislosti je ovšem třeba zdůraznit, že trestní obvinění ve smyslu Úmluvy na straně jedné, a otázka vyměřování daní na straně druhé, podléhají v tomto ohledu odlišné metodě právní regulace. Jistě není třeba zdůrazňovat, že především zásady, smysl ale i cíle trestního řízení a daňového řízení jsou jiné. Jak navíc plyne z § 51 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, není-li v tomto nebo jiné zákoně stanoveno jinak, vztahují se na řízení o přestupcích obecné předpisy o správním řízení [tedy správní řád (č. 500/2004 Sb.)]; podle § 99 daňového řádu se ovšem pro daňové řízení správní řád nepoužije (s výjimkou postupu podle § 175 při vyřizování stížností). Současně je třeba připomenout, že podle judikatury Evropského soudu pro lidská práva (zejména rozhodnutí ze dne 12. 7. 2001, ve věci *Ferrazini proti Itálii*, in *Přehled rozsudků ESLP* č. 5/2001, s. 212), se daňové spory oblasti upravené v čl. 6 odst. 1 Úmluvy vymykají.

V souladu s výše uvedenou argumentací tedy lze v tomto bodě uzavřít, že vyměření daně nebo doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet po uplynutí lhůty stanovené v § 47 daňového řádu je nezákonným rozhodnutím. K zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu citovaného ustanovení téhož zákona přitom soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení.

VI.

Rozšířený senát tedy v dané věci posoudil předložené sporné právní otázky a v souladu s ustanovením § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodl usnesením pouze o těchto sporných právních otázkách a věc vrátil devátému senátu Nejvyššího správního soudu, který ve věci sp. zn. 9 Afs 86/2007 rozhodne v souladu s právním názorem vysloveným v tomto usnesení.

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. října 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu