



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **International Power Opatovice, a. s.**, zast. JUDr. Vladimírem Ambruzem, advokátem se sídlem v Praze, Kateřinská 40/466, proti žalovanému: **Finanční úřad v Pardubicích**, se sídlem Hronovická 2700, Pardubice, na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v provádění daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob vybírané srážkou za zdaňovací období roku 2002, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, ze dne 9. 8. 2007, č. j. 52 Ca 24/2007 - 110,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti v částce 2856 Kč k rukám jeho právního zástupce JUDr. Vladimíra Ambruze, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, kterým soud žalovanému zakázal pokračovat v provádění daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob žalobce za zdaňovací období 2002 zahájené protokolem o ústním jednání ze dne 2. 10. 2006, č. j. 53690/06/248540/7682. Rozsudek krajského soudu vycházel z toho, že v případě daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně ve smyslu ustanovení § 38d v rozhodné době účinného zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), prekluzivní lhůta

stanovená v ustanovení § 47 odst. 1 zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Konkrétně pokud žalobci vznikla povinnost srazit a odvést daň z dividendových příjmů v roce 2002, tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření (resp. u daně vybírané srážkou pro předsání k přímému placení) daně začala běžet od konce zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla, tj. od 31. 12. 2002, a uplynula dne 31. 12. 2005. Vzhledem k tomu, že stěžovatel zahájil daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob vybíraných srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2002 až dne 2. 10. 2006, zahájil ji až po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu, a tedy se jedná o daňovou kontrolu nezákonnou.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), namítá tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem.

Stěžovatelem namítané nesprávné právní posouzení věci má spočívat v tom, že krajský soud nesprávně vyložil § 47 odst. 1 daňového řádu, když nepřihlédl ke smyslu a účelu prekluzivní lhůty v daňovém řízení, nevzal v úvahu další ustanovení daňových předpisů, zejména § 69 daňového řádu a také § 38d zákona o daních z příjmů, čímž vyložil § 47 odst. 1 daňového řádu zcela izolovaně a nesprávně. Znění § 47 odst. 1 daňového řádu neumožňuje nalézt uspokojivý jazykový výklad, což samo o sobě znamená, že ho nelze bez dalšího interpretovat pouze za použití jedné metody výkladu. Ačkoliv sám soud v napadeném rozsudku nejednoznačnost výkladu uvedeného ustanovení připouští, omezil se ve svém rozhodnutí pouze na výklad jazykový. Stěžovatel ovšem poukazuje na související ustanovení daňového řádu, která umožní nalézt jiný výklad § 47 odst. 1. Z dikce § 69 daňového řádu vyplývá, že v případě srážkové daně se daň nevyměruje, ale pouze předepisuje k přímému placení (shodně judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 11. 2004, sp. zn. 1 Afs 81/2004). Přestože se daň nevyměruje, musí být závazným způsobem stanovena její výše. Současně § 69 odst. 2 daňového řádu ukládá plátcům daně povinnost podat vyúčtování na tiskopise vydaném ministerstvem. Jinými slovy: správce daně může stanovit výši daňové povinnosti na srážkové dani až na základě údajů tvrzených plátcem. Plátce tak stíhá povinnost tvrzení. Toto své tvrzení o výši daňové povinnosti předkládá žalobce stěžovateli formou vyúčtování. Podáním tohoto vyúčtování se zahajuje daňové řízení (§ 21 daňového řádu). Pouze v rámci tohoto daňového řízení může být závazným způsobem stanovena výše daňové povinnosti. Plátce daně je povinen podat vyúčtování místně příslušnému správci daně do 30 dnů od lhůty, v níž byl plátce daně povinen podat za rozhodné období poslední daňové přiznání nebo hlášení (§ 69 odst. 2 daňového řádu). Zjistí-li správce daně nedostatky v postupu plátce daně, plátcí předepíše k přímému placení rozdíl mezi daní, kterou srazil a odvedl, a daní, kterou dle platných právních předpisů měl srazit a odvést. Správce daně předepíše plátcí k přímému placení daňové částky, které ve stanovené lhůtě nebyly sraženy a odvedeny. To však může učinit až poté, co daňový subjekt splní svoji povinnost tvrzení, nebo uplyne lhůta, ve které měl tuto povinnost splnit.

Smyslem a účelem prekluzivních lhůt je stanovit časový úsek, v rámci kterého je správce daně oprávněn závazným způsobem stanovit, vyměřit či předsat výši daňové

povinnosti daňového subjektu. Zároveň je daňový subjekt oprávněn v tomto časovém úseku měnit svá tvrzení o výši daňové povinnosti, např. formou podání dodatečného daňového přiznání, kterou může jak zvyšovat, tak i snižovat. V tomto případě je počátek běhu prekluzivní lhůty dle výkladu stěžovatele současně ve prospěch daňového subjektu.

Vzhledem k tomu, že správce daně stanovuje výši daňové povinnosti srážkové daně z příjmů právnických osob na základě tvrzení (vyúčtování) daňového subjektu, z logiky věci potom plyne, že lhůta pro stanovení výše daňové povinnosti nemůže začít běžet dříve, než vznikne povinnost daňového subjektu takové tvrzení určitým formalizovaným způsobem (daňové přiznání nebo vyúčtování) sdělit správci daně. Opačné pojetí by vedlo k absurdnímu závěru, že prekluzivní lhůta počne běžet od okamžiku, kdy tu neexistuje povinnost daňového subjektu splnit břemeno tvrzení. Pouze v těch případech, kdy v příslušném zdaňovacím období nestíhá daňový subjekt ohledně jeho daňové povinnosti břemeno tvrzení, tj. daňový subjekt není povinen sdělit správci daně relevantní údaje potřebné k vyměření (stanovení) daňové povinnosti, lze připustit, že prekluzivní doba počne běžet již koncem roku, ve kterém vznikla daňová povinnost. Pouze tento případ má na mysli § 47 odst. 1 daňového řádu, když stanoví, že daň nelze vyměřit nebo doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Ustanovení § 47 daňového řádu je nutné vykládat v kontextu shora uvedeného. I přesto, že vyúčtování srážkové daně není vedle daňového přiznání a hlášení výslovně citováno, z logiky věci plyne, že vyúčtování dle § 69 daňového řádu má stejný charakter a smysl jako podání daňového přiznání nebo hlášení, byť správce daně není nucen vyúčtovanou daň vyměřit. Tříletou prekluzivní lhůtu v uvedeném případě je tedy nutné odvíjet od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost podat toto vyúčtování.

Nelze ani odhlédnout od skutečnosti, že srážková daň z příjmů právnických osob je stále daní z příjmů. Dle ustanovení § 40 daňového řádu a § 38m zákona o daních z příjmů má daňový subjekt povinnost podat ve lhůtě do tří měsíců po konci zdaňovacího období daňové přiznání, dle kterého správce daně stanoví, následně vyměří a současně předepíše. Pouze u daně vybírané srážkou místo daňového přiznání podává plátce daně vyúčtování podle § 68 daňového řádu a tato daň se pouze stanovuje a následně předepisuje k úhradě bez předchozího vyměření. Zákonná úprava je tedy shodná s výjimkou způsobu výběru daně, a proto není důvodu činit u srážkové daně rozdílu v případě běhu lhůt. Tuto daň je tudíž bezpochyby možné předepsat ve lhůtách stanovených obecně pro daň z příjmů. V opačném případě by platila jiná prekluzivní lhůta pro poplatníka daně a jiná pro plátce téže daně.

Stěžovatel si je vědom, že pro daňové řízení týkající se rozhodování o daňové povinnosti platí lhůta, ve které dochází k rozhodování o vlastní daňové povinnosti, a lhůta pro placení vlastní daňové povinnosti. V dané věci týkající se srážkové daně se však žaloba ze zákona dostala do situace, v rámci které sám správce daně rozhoduje v intencích zákona o daňové povinnosti a zároveň zajišťuje její zaplacení. V tomto postupu pak musí respektovat nejen lhůty týkající se vlastní daňové povinnosti, ale také lhůty dané ustanovením § 70 daňového řádu týkajícím se vybírání daně. I tento důvod vede stěžovatele k přesvědčení, že mu zákon nebrání v pokračování daňové kontroly.

Stěžovatel rovněž uvádí, že daňová kontrola nemůže být nezákonná pouze z důvodu případného uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně, neboť správce daně daňovou kontrolou dle § 16 odst. 1 daňového řádu zajišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Protože je stěžovatel přesvědčen, že se jedná o jednu daň při různé formě jejího výběru, lze připustit, že i v rámci této kontroly může být zjištěna okolnost vedoucí k případnému doměření daně z příjmů nevybírané srážkou, na níž se podává řádné daňové přiznání.

S ohledem na výše uvedené navrhuje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud zrušil předmětný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že rozhodnutí krajského soudu bylo vydáno v souladu se zákonem; krajský soud nevyložil § 47 odst. 1 daňového řádu izolovaně, nýbrž vzal v potaz i znění § 69 tohoto zákona a § 38d zákona o daních z příjmů. Žalobce dále uvádí, že podle § 47 odst. 1 daňového řádu nelze doměřit daň po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, se kterou není spojena povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení. V případě, že existuje povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, běží tato tříletá lhůta od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost takové daňové přiznání nebo hlášení podat. V případě odvodu srážkové daně (včetně dividendových příjmů) povinnost podat daňové přiznání ani hlášení nevzniká. Plátce srážkové daně pouze podává po skončení příslušného zdaňovacího období tzv. vyúčtování daně vybírané srážkou podle § 69 odst. 2 daňového řádu. Vyúčtování však není přiznáním ani hlášením.

Žalobce také namítá, že § 47 daňového řádu neváže počátek běhu prekluzivní lhůty na existenci povinnosti tvrzení. Není proto rozhodující, zda daňový subjekt má povinnost tvrzení (a zda tuto povinnost splní). Počátek běhu prekluzivní lhůty je navázán pouze na podání daňového přiznání nebo hlášení nebo vznik daňové povinnosti.

Žalobce také odmítá, že by odsunutí počátku běhu prekluzivní lhůty bylo současně ve prospěch daňového subjektu, jak uvádí stěžovatel v kasační stížnosti. V tomto konkrétním případě by odsunutí počátku běhu prekluzivní lhůty bylo jednoznačně v neprospěch žalobce, neboť v takovém případě by mohl být nadále zatěžován prováděním daňové kontroly ze strany stěžovatele.

Pokud jde o stěžovatelovo tvrzení, že daňová kontrola nemůže být nezákonná pouze z důvodů případného uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně, uvádí žalobce, že takový názor je rozporný s principy daňového řízení i s judikaturou (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 144/2004, sp. zn. 2 Afs 31/2005, sp. zn. 9 Afs 22/2007 a rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 510/02 nebo sp. zn. II. ÚS 334/02).

Ze všech shora uvedených důvodů navrhuje žalobce, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a jménem stěžovatele jedná pověřený zaměstnanec s potřebným vzděláním. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil zdejší soud v mezích jejího rozsahu a v ní uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Podle § 47 odst. 1 daňového řádu nelze daň, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Podle § 47 odst. 2 daňového řádu platí, 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. K tomu třeba poznamenat, že daňovou kontrolu je třeba považovat za úkon, směřující k vyměření nebo dodatečnému doměření daně, který určuje nový běh prekluzivní lhůty, a tedy je v dané věci zásadní určit, zda daňová kontrola zahájená v souzené věci dne 2. 10. 2006, byla zahájena v souladu se zákonem.

Předtím je ovšem třeba posoudit námitku stěžovatele, zda případné marné uplynutí prekluzivní lhůty vůbec způsobuje nezákonnost daňové kontroly. Stěžovatel je přesvědčen, že existuje jenom jediná daň z příjmů a je lhostejno, jakým způsobem je vybírána, takže při kontrole mohou být zjištěny poznatky týkající se též daně z příjmů nevybírané srážkou. V případě daně z příjmů nevybírané srážkou, kde vzniká povinnost podat daňové přiznání, běží prekluzivní lhůta ve smyslu ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu tři roky od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňovému subjektu povinnost podat daňové podání, a tedy stěžovatel by měl v takovém případě možnost zahájit daňovou kontrolu do 31. 12. 2006, jelikož za zdaňovací období roku 2002 vzniká daňovému subjektu povinnost podat daňové přiznání v roce 2003, od jehož konce by se měla lhůta počítat. Zde je třeba především uvést, že soudy již několikrát byla vyslovena vázanost daňové kontroly jejím předmětem. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2004, č. j. 1 Afs 19/2004 - 67, publ. pod č. 991/2006 Sb. NSS, plyne, že je na úvaze správce daně, jakým směrem daňovou kontrolu zaměří a v jakém rozsahu; pokud však správce daně sám určí konkrétně předmět daňové kontroly, potom je oprávněn daňovou kontrolu provádět pouze v těchto v mezích, které si sám určil, a to způsobem stanoveným zákonem o správě daní a poplatků.

Z nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, pak vyplývá, že z důvodu vyloučení (nebo alespoň omezení) možnosti svévolného jednání správce daně jak ve vztahu k zahájení daňové kontroly vůbec, tak ve vztahu k jejímu rozsahu, musí být daňovému subjektu sdělen její důvod a cíl, a to zcela konkrétně tak, aby i daňový subjekt měl určitou možnost „kontroly“ postupu správce daně. Vázanost daňové kontroly jejím předmětem pak plyne i z nálezu Ústavního soudu ze dne 4. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 86/99, kde se praví, že pokud z vymezení předmětu kontroly lze dovodit, že v pořadí druhá daňová kontrola se týká stejných otázek, které již jednou předmětem daňové kontroly

byly, a jestliže i časové období je identické s obdobím vymezeném v daňové kontrole předchozí, platí pro finanční orgán ustanovení § 28 odst. 1 daňového řádu a z hlediska běhu druhé daňové kontroly tak jde o *res iudicata* ve smyslu ustanovení § 27 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Důvody, proč je stěžovatel zásadně vázán předmětem daňové kontroly, je zřejmý – je tomu tak proto, aby se daňový subjekt mohl účinným způsobem procesně bránit proti neoprávněným požadavkům správce daně nebo proti opakovaným (či dokonce šikanózním) daňovým kontrolám.

V posuzovaném případě je předmět daňové kontroly vymezen v protokolu Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 2. 10. 2006, č. j. 53690/06/248540/7682. Daňová kontrola se má týkat zdaňovacího období roku 2002 a je omezena druhem daně, který je specifikován jako „daň z příjmů právnických osob – daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně podle § 38d zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozd. předpisů“. Z takto vymezeného předmětu daňové kontroly jednoznačně vyplývá, že se má týkat toliko daně vybírané srážkou, a nebylo by tedy možné dané meze překročit a provádět kontrolu daně z příjmů nevybírané srážkou. Případné marné uplynutí prekluzivní lhůty u daně vybírané srážkou by tak způsobilo nezákonnost daňové kontroly.

O otázce výpočtu této lhůty Nejvyšší správní soud uvážil následovně.

Nebylo možno stěžovateli přisvědčit tom, že krajský soud nesprávně vyložil § 47 odst. 1 daňového řádu. Není především pravda, že znění § 47 odst. 1 daňového řádu neumožňuje nalézt uspokojivý jazykový výklad. K tomuto ustanovení se zdejší soud vyjádřil již mnohokrát a pokaždé se stejným závěrem – viz rozsudek ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Aps 5/2006 - 98 (zveřejněn ve Sb. NSS pod č. 1304/2007), rozsudek ze dne 8. 2. 2007, č. j. 2 Afs 93/2006 - 75, ze dne 31. 5. 2005, č. j. 6 Afs 19/2003 - 79, nebo v rozsudek ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96. Nepřímo se pak o tento právní závěr zdejší soud opřel v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61 (zveřejněn: Sb. NSS 954/2006), nebo v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 109 (všechna uvedená rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Stěžovatel uvádí, že na nejednoznačnost výkladu uvedeného ustanovení upozornil i krajský soud, když citoval část rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2007, č. j. 5 Aps 5/2006 - 68. Opak je pravdou, krajský soud sám uvedl, že výklad je zcela jasný a zdůraznil, že tak není důvod k interpretační ekvilibristice žalovaného (stěžovatele). Citace o nejednoznačnosti výkladu uvedeného ustanovení byla citací námitek stěžovatele ve věci sp. zn. 5 Aps 5/2006. Ve vlastním jádru odůvodnění naopak Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku dovedl, že z dikce ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu lze vysledovat dvě alternativy počátku prekluzivní lhůty. Tato skutečnost nezakládá pochybnosti o významu citovaného ustanovení a dvojí způsob počátku běhu prekluzivní lhůty nelze označit za nepředvídatelný, vzbuzující pochybnosti a možnosti nejednoznačného výkladu. Z ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu naopak zcela jednoznačně vyplývá, že pokud jde o daně, na které se daňové přiznání nepodává, běží prekluzivní lhůta tři roky od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. V případě daní, u kterých povinnost podat daňové přiznání vzniká, běží prekluzivní lhůta ve smyslu ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu tři roky od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňovému subjektu povinnost podat daňové přiznání.

Nelze stěžovateli přisvědčit ani tam, kde argumentuje, že vyúčtování lze připodobnit k daňovému přiznání nebo hlášení, a tedy není důvodu, aby daň vybíraná srážkou (kde se podává vyúčtování) měla co do počátku prekluzivní lhůty jiný režim, než daň, u níž je třeba podat hlášení nebo přiznání. Opět je třeba konstatovat, že § 47 odst. 1 daňového řádu hovoří zcela srozumitelně. Tam, kde hovoří o daňovém přiznání nebo hlášení, je výčet taxativní. Není tak důvodu jakkoliv takový výčet rozšiřovat, ostatně zapovídá to čl. 2 odst. 3 Ústavy, kde je řečeno, že státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Nelze ani výkladem termín „vyúčtování“ podřadit pod pojmy „hlášení“ a „přiznání“, jakkoliv mohou existovat mezi uvedenými termíny podobnosti, na něž upozorňuje stěžovatel. Judikatura (např. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 29. 4. 1997, č. j. 7 A 110/95 - 18) stojí na stanovisku, že soud při výkladu veřejnoprávní normy, pokud ona sama nedefinuje pro své účely právní institut výslovně jinak, vychází z vymezení těchto pojmů v souběžně platném právu soukromém. Tím spíše lze dospět k závěru, že je třeba při výkladu jednoho zákona vyjít z vymezení pojmu, který sám tento zákon podává. Daňové přiznání a hlášení je vymezeno v § 40 daňového řádu, vyúčtování při vybírání daně srážkou je pak popsáno v § 69 odst. 2 daňového řádu. Řada ustanovení daňového řádu hovoří o přiznání, hlášení i vyúčtování (§ 21 odst. 3, 5, § 31 odst. 9, § 40b, § 63 odst. 8), § 47 odst. 1 však výslovně mluví toliko o přiznání a hlášení; i to ostatně svědčí o tom, že vyúčtování nebylo do textu § 47 odst. 1 zahrnuto úmyslně. V takovém případě je tak třeba jednoznačně vyjít z toho, že počátek prekluzivní lhůty se u daně z příjmů vybírané srážkou počítá podle § 47 odst. 1 daňového řádu od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (zde: 2002), neboť nebylo povinností k takto vybírané dani podat daňové přiznání či hlášení. Nelze tak počátek prekluzivní lhůty počítat od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat vyúčtování (zde s ohledem na § 69 odst. 2 daňového řádu 2003). Ve zde posuzovaném případě končí prekluzivní lhůta, v níž lze daň doměřit, dne 31. 12. 2005 a daňová kontrola zahájená 2. 10. 2006 tak je zahájena neoprávněně a je nezákonným zásahem, jemuž přísluší ochrana ve smyslu § 82 s. ř. s (k tomu, že zahájení či provádění daňové kontroly může být nezákonným zásahem se Nejvyšší správní soud vyjádřil již ve svém rozsudku ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS).

Nelze stěžovateli přisvědčit ani v poukazu na lhůty, které jsou uvedeny v § 70 daňového řádu. Tyto lhůty se totiž vztahují k promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky, tedy vztahují se k placení daní (jsou systematicky zařazeny v části šesté daňového řádu, která je nazvána „Placení daní“). Ve zde posuzovaném případě se ovšem jedná o lhůtu ve smyslu § 47 daňového řádu, která se týká vyměřování daní (uvedené ustanovení je obsaženo v části třetí daňového řádu, která je nazvána „Řízení vyměřovací“).

Výklad ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu je natolik jednoznačný, neumožňuje dvojznačnosti ani nevede k absurdním závěrům, že nemá význam stěžovatelova polemika s tím, že ani opačný výklad by za určitých okolností nemusel být v neprospěch soukromé osoby (daňový subjekt je oprávněn do vypršení prekluzivní lhůty měnit svá tvrzení o výši daňové povinnosti). Takovou argumentaci by totiž mělo smysl užít až tehdy, pokud by uvedené ustanovení za užití obvyklých interpretačních metod umožňovalo dospět k více než jednomu výkladu.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl naopak ve věci plný úspěch, a proto mu soud podle § 60 odst. 1 (§ 120) s. ř. s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, vůči žalovanému. Výše nákladů řízení je tvořena náhradou nákladů zastoupení žalobce za jeden úkon právní služby, a to za sepsání vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 8. 10. 2007 ve výši 2100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.] a náhradou hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), celkem tedy 2400 Kč. Protože zvolený advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Částka daně, vypočtená podle ustanovení § 37 odst. 1 a § 47 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, činí 456 Kč. Z těchto důvodů soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady řízení v částce 2 856 Kč k rukám zástupce žalobce do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 11. března 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu