



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdu, Ph. D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **TEREAL, spol. s r. o.**, se sídlem U Stadionu 2, Litoměřice, zastoupený JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Mírové náměstí 157/30, Litoměřice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 10. 2007, č. j. 15 Ca 302/2006 – 27,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 25. 10. 2006, č. j. 14947/06-1200, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 3. 4. 2006, č. j. 47571/06/196912/6836, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001.

Žalobce napadl dne 27. 12. 2006 rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který ji rozsudkem ze dne 24. 10. 2007, č. j. 15 Ca 302/2006 - 27, zamítl, přičemž své rozhodnutí zdůvodnil následujícím způsobem:

Mezi stranami nebylo sporné, že dne 1. 7. 2002 podal žalobce přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2001. Dne 25. 7. 2005 byla u žalobce zahájena daňová kontrola týkající se výše uvedeného zdaňovacího období. Již zde upozorňoval právní zástupce žalobce na to, že z důvodu uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně je tato kontrola podle jeho názoru nezákonná. Dne 3. 4. 2006 pak vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob, který byl žalobci doručen dne 19. 4. 2006. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které zdůvodnil tím, že byl vydán po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty. Odvolání bylo zamítnuto.

Argumenty, které žalobce uváděl v odvolání, zopakoval i v řízení před krajským soudem, přičemž krajský soud je na základě rozboru příslušných ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) vyhodnotil jako nesprávné.

Především krajský soud na základě § 40 odst. 3, § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu a § 38m zákona o daních z příjmů posoudil jinak než žalobce počátek běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Uvedl, že v přiznání k dani z příjmů právnických osob musí daňový subjekt uvést všechny příjmy, které získal v příslušném zdaňovacím období. To však nemůže učinit před jeho skončením, neboť do té doby nemůže znát celkovou výši svých příjmů a tím ani základ daně a daňovou povinnost. Z toho tedy vyplývá, že daňovému subjektu vzniká povinnost podat přiznání k dani z příjmů právnických osob za určité zdaňovací období až ve zdaňovacím období následujícím. Konec zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, připadá u daně z příjmů právnických osob na poslední den následujícího zdaňovacího období. V tento den pak dochází ke skutečnosti určující počátek běhu prekluzivní lhůty uvedené v § 47 daňového řádu. V daném případě tedy prekluzivní lhůta počala běžet dnem 31. 12. 2002, a nikoli dnem 31. 12. 2001, jak tvrdí žalobce. Krajský soud v daném ohledu odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, ze dne 25. 4. 2007, č. j. 9 Ans 1/2007 - 70 či ze dne 19. 9. 2007, č. j. 7 Afs 187/2006 - 85 - všechny dostupné na www.nssoud.cz) a dodal, že zahájení daňové kontroly, k němuž došlo u žalobce dne 25. 7. 2005, bylo způsobilé přerušit běh prekluzivní tříleté lhůty. V důsledku toho by tato lhůta skončila dne 31. 12. 2008. Dodatečný platební výměr vydal Finanční úřad v Litoměřicích dne 3. 4. 2006 a žalovaný jako odvolací orgán o podaném odvolání rozhodl shora uvedeným rozhodnutím dne 25. 10. 2006. Rozhodnutí finančních orgánů proto byla dle krajského soudu vydána v zákonné lhůtě.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (nyní „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností, v níž uplatnil důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“); stěžovatel tedy namítal nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Dle stěžovatele bylo rozhodnutí žalovaného nezákonné. Za nesprávný považoval stěžovatel právní názor krajského soudu shodující se s názorem žalovaného, dle kterého povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob vzniká až ve zdaňovacím období následujícím po období, v němž vznikla daňová povinnost. Stěžovatel uváděl, že povinnost podat daňové přiznání je povinností hmotněprávní, nepeněžité povahy. Ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu odvozuje běh prekluzivní lhůty od zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, a není-li taková povinnost, od zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Stěžovatel přitom tvrdí, že vznik hmotněprávní povinnosti podat daňové přiznání není, ani nemůže být závislý na tom, že daňový subjekt musí uvést do daňového přiznání všechny příjmy, které získal v příslušném zdaňovacím období. Stěžovatel má za to, že povinnost podat daňové přiznání vzniká bez ohledu na to, zda daňový subjekt zná či nezná celkovou výši svých příjmů, a tedy základ daně a výši daně. Dovojuje, že prekluzivní lhůta dle § 47 odst. 1 s. ř. s. je odvozována od jednoho zdaňovacího období, a to od toho, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Povinnost podat daňové přiznání dle jeho názoru vznikla v daném případě ve zdaňovacím období roku 2001, prekluzivní lhůta počala běžet již koncem tohoto zdaňovacího období a uplynula již dne 31. 12. 2004, a nikoli až dne 31. 12. 2005. Daňová kontrola zahájena dne 25. 7. 2005 proto nebyla způsobilá předmětnou lhůtu přerušit, neboť tato lhůta již uplynula. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že s rozsudkem krajského soudu souhlasí. Důvodem stanovení začátku běhu zákonné lhůty pro podání daňového přiznání až po uplynutí příslušného zdaňovacího období je umožnit daňovému subjektu stanovit základ daně a daň dle skutečné výše příjmů. Za situace, kdy je určitým způsobem stanovena lhůta pro splnění povinnosti ze strany daňového subjektu, považoval žalovaný za logické tuto lhůtu aplikovat i na úkony správce daně. Jestliže má daňový subjekt povinnost podat daňové přiznání až v následujícím zdaňovacím období, je zřejmé, že i s tímto obdobím musí být spojeny právní následky. Teprve uplynutím zákonem stanovené lhůty pro podání daňového přiznání je správce daně oprávněn prověřovat splnění předmětné povinnosti, tedy prověřovat, zda daňový subjekt splnil svou povinnost podat daňové přiznání a v jaké výši deklaruje své příjmy a jiné rozhodné skutečnosti. Rovněž až v této době je správce daně oprávněn nejdříve daň vyměřit či začít s úvahou o jejím vyměření. Žalovaný proto navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti (ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), přezkoumal napadený rozsudek a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Je třeba poznamenat, že k problematice interpretace stanovení počátku běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně dle § 47 odst. 1 daňového řádu se Nejvyšší správní soud v minulosti ve své judikatuře již mnohokrát vyslovil, přičemž na některá z těchto rozhodnutí odkázal i krajský soud. Nejvyšší správní soud nevidí v daném případě důvod se od své konstantní judikatury odklonit.

Například v rozsudku ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Aps 5/2006 - 98, publikovaném pod č. 1304/2007 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Jestliže je základ daně*

zjišťován za kalendářní rok, musí být uvažováno s veškerými příjmy a daňovými výdaji za takový rok. Není pochyb o tom, že kalendářní rok končí až uplynutím posledního dne v tomto roce (tj. 31. 12.). (...) Roční příjmy přitom lze zjistit až po uplynutí celého kalendářního roku.“

V rozsudku ze dne 19. 9. 2007, č. j. 7 Afs 187/2006 - 85, www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud tuto myšlenku rozvedl tak, že „povinnost podat daňové přiznání tedy daňovému subjektu skutečně vzniká dle ust. § 38g zákona o daních z příjmů, její realizace je však vázána až na lhůtu stanovenou ust. § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků“. Ustanovení § 38g zákona o daních z příjmů se navíc vztahuje pouze na fyzické osoby, v případě právnických osob je třeba aplikovat § 38m zákona o daních z příjmů, který na daňový řád přímo odkazuje (§ 38m odst. 3 zákona o daních z příjmů, v relevantním znění).

V naposled citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dále uvádí, že „stanovením zákonné lhůty pro podání daňového přiznání, jejíž běh nastává po uplynutí příslušného zdaňovacího období, zákonodárce zamýšlel (...) umožnit daňovému subjektu stanovit základ daně a daň dle skutečné výše příjmů. Proto je v souladu s hlediskem oprávněného očekávání, za situace, kdy je určitým způsobem stanovena lhůta pro splnění povinnosti ze strany daňového subjektu, tuto lhůtu aplikovat i na úkony správce daně. Jestliže tedy má daňový subjekt povinnost podat daňové přiznání až v následujícím zdaňovacím období, je zcela evidentní, že i s tímto obdobím musí být spojeny právní následky. Teprve po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro podání daňového přiznání je správce daně oprávněn prověřovat splnění předmětné povinnosti, tj. prověřovat, zda daňový subjekt splnil svou povinnost podat daňové přiznání a v jaké výši deklaruje své příjmy a jiné rozhodné skutečnosti. A rovněž až v této době je správce daně oprávněn nejdříve daň vyměřit či začít s úvahou o jejím vyměření“.

Za nepřijatelnou Nejvyšší správní soud v daném rozsudku označil interpretaci, dle níž by „běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně, tj. lhůty, která vymezuje časový okamžik pro vyměření daně, započal za situace, kdy správce daně ještě není oprávněn daň vyměřit a ani neví, zda daňový subjekt svoji povinnost podat daňové přiznání splní. Mohlo by pak ad absurdum docházet k situacím, kdy by správce daně vyzýval daňový subjekt k podání daňového přiznání ještě před uplynutím lhůty stanovené ust. § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků“.

Ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Aps 5/2006 - 98, byla rovněž posuzována problematika daňového přiznání za zdaňovací období roku 2001 s následnou daňovou kontrolou v roce 2005. Jelikož tam přijaté závěry lze v zásadě plně aplikovat na zde posuzovaný případ, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné pouze shrnout, že daňové přiznání za zdaňovací období roku 2001 bylo třeba podat následující rok, tedy v roce 2002. Počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty se počítá od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost daňové přiznání podat, tj. od 31. 12. 2002. Jestliže byla daňová kontrola, jak vyplývá ze správního spisu, prokazatelně zahájena dne 25. 7. 2005 (a po ní bezprostředně následovaly další úkony správce daně, nejednalo se tedy pouze o formální účelové zahájení daňové kontroly), stalo se tak před uplynutím prekluzivní lhůty, neboť ta by uplynula až dnem 31. 12. 2005. Vzhledem k tomu, že tímto úkonem správce daně došlo dle § 47 odst. 2 daňového řádu k přerušení běhu prekluzivní lhůty, je nutno dospět k závěru, že daň byla pravomocně vyměřena před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že shodný právní závěr ve vztahu k určení počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu Nejvyšší správní soud zaujal např. ve svém rozsudku ze dne 8. 2. 2007, č. j. 2 Afs 93/2006 - 75, ze dne 31. 5. 2005, č. j. 6 Afs 19/2003 - 79, ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, ze dne 8. 2. 2007, č. j. 6 Aps 1/2006 - 89 či ze dne 29. 8. 2007, č. j. 8 Afs 19/2006 - 72. Nepřímo se pak o tento právní závěr zdejší soud opřel v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaném pod č. 954/2006 Sb.NSS nebo v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 109 (všechna uvedená rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz). Tvrzený důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. proto neobstojí, a tak Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 14. srpna 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu