



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **J. N.**, zastoupeného advokátem JUDr. Petrem Cardou, se sídlem Pod věží 3, Svitavy, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, zastoupené JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem Nám. 14. října 3, Praha 5, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 6. 2008, č. j. 6 Ca 308/2006 - 47,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 6. 2008, č. j. 6 Ca 308/2006 - 47, **se zrušuje** a věc se mu **vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze. Tímto rozsudkem městský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Ministerstva financí (dále jen „žalovaný“) ze dne 9. 8. 2006, č. j. 39/31 702/2006-392. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 1. 11. 2005, č. j. 7144/110/2004-Ve. Tímto rozhodnutím bylo přezkoumáno rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 26. 4. 2004, č. j. 2622/110/2003-Ve, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ze dne 17. 1. 2003, č. j. 1851/03/274970/3499. Posledně zmíněným rozhodnutím byla snížena dodatečně vyměřená daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 z částky 740 440 Kč na 380 560 Kč.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), když namítá nesprávné posouzení právní otázky městským soudem a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, byla v rozporu se spisy a při jejím zjišťování byl porušen zákon.

Stěžovatel brojí proti názoru městského soudu, opřeneho o rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, podle něhož lze k prekluzi práva na vyměření daně podle ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“) přihlédnout pouze k námitce účastníka, pokud je uplatněna ve lhůtě pro podání žaloby. S tím stěžovatel nesouhlasí s poukazem na odlišnost promlčení a prekluze, kdy prekluze představuje zánik práva, k němuž je nutno přihlédnout z úřední povinnosti; naopak při promlčení soud právo nepřizná jen tehdy, pokud se účastník řízení tohoto promlčení dovolá. Jestliže tedy v daném případě stěžovatel prekluzi namítl až v doplnění žaloby ze dne 9. 3. 2007, měl k ní soud přihlédnout.

Vady řízení spatřuje stěžovatel v tom, že soud nezpochybnil zakoupení tahače VOLVO F12. Z toho však logicky plyne, že byla zaplacená i kupní cena. Svědek D. potvrdil, že byl přítomen koupi a i když nebyl schopen uvést výši zaplacené částky, jde o důkaz prokazující předmětný nákup i zaplacení kupní ceny. Správní orgány zcela pominuly výpověď svědka H., který uvedl, že byl přítomen nákupu a že na tahači byla nabídková cena 50 000 DM. Jakkoliv tento svědek přímo neprokázal zaplacení částky, protože je neviděl, i tento důkaz zapadá do celkového řetězce důkazů, svědčících o zaplacení částky 46 000 DM.

Stěžovatel se rovněž domnívá, že bylo nesprávně vyhodnoceno potvrzení zaslané belgickým prodejcem přímo správci daně, z něhož plyne, že platbu v hotovosti přijal. Žalovaný totiž pouze uvedl, že prodejce (belgická firma TCC) je od 9. 9. 1998 v konkursu a oprávněn za tuto firmu jednat je výlučně kurátor K. V. D. B., který toto prohlášení nepodepsal. Městský soud se pak k tomuto důkazu v podstatě nevyjádřil. Vadu spatřuje stěžovatel v tom, že platba měla proběhnout dne 1. 12. 1997, takže potvrzení o ní logicky nemohl vystavit kurátor.

Stěžovatel má proto za prokázáno, že platba za tahač byla zaplacená a navrhuje napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušit.

III.

Žalovaný ve vyjádření toliko rekapituluje průběh předchozího řízení a navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

IV.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

První stížnostní námitka se týká údajné prekluze daňové povinnosti. Touto námitkou se zdejší soud zabýval přednostně, jelikož pokud by ji shledal důvodnou, nemá žádného rozumného smyslu věnovat se námitkám ostatním.

K tomu z obsahu soudního spisu plyne, že žaloba byla u Městského soudu v Praze podána dne 16. 10. 2006, a v této žalobě o případné prekluzi není žádná zmínka. Tuto námitku stěžovatel uplatnil teprve podáním ze dne 9. 3. 2007 (č. l. 18), v němž s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, uvedl, že k prekluzi nároku na doměření daně podle ustanovení § 47 daňového řádu je třeba přihlížet z úřední povinnosti. Městský soud v Praze tuto námitku neakceptoval, když vycházel z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, podle něhož rozhodnutí, jež nerespektuje lhůtu podle ustanovení § 47 daňového řádu je nezákonným, nicméně k tomu soud přihlédne jen k námitce, která bude řádně uplatněna ve lhůtě pro podání žaloby. Proto v daném případě k této námitce městský soud vůbec nepřihlédl.

Jakkoliv zdejší soud konstatuje, že městský soud při řešení této otázky postupoval plně v intencích ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a zejména citovaného usnesení jeho rozšířeného senátu, je citovaný právní názor rozporný s novou judikaturou Ústavního soudu, která představuje zcela otevřený judikatorní odklon, který musí respektovat i zdejší soud. Podle této judikatury je totiž soud povinen přihlížet námitce prekluze z úřední povinnosti. V tomto směru je možno odkázat na nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07, ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07 a konečně ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1139/08, IV. ÚS 1418/07 a IV. ÚS 2701/08, všechny dostupné na www.nalus.usoud.cz. Všechny tyto nálezy totiž obsahují právní názor, podle něhož k námitce prekluze vyměření daňové povinnosti je nutno přihlížet ex officio.

Jak již zdejší soud konstatoval v minulosti (rozsudek ze dne 14. 9. 2005, sp. zn. 2 Afs 180/2004, in: www.nssoud.cz), „podle imperativu ústavně konformní interpretace a aplikace právních předpisů jsou všechny subjekty aplikující právo povinny postupovat tak, aby zvolený výklad právních předpisů byl souladný s ústavností, a to ve smyslu výslovného znění konkrétních ústavních norem i ústavních principů a hodnot, nezřídka v ústavních textech expressis verbis nevyjádřených. Teprve pokud takový výklad možný není, je namíste protiústavní ustanovení právních předpisů k tomu příslušným mechanismem odstranit. V tomto kontextu viděno, 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. Opačný výklad, který by kupř. s odkazem na vázanost soudce zákonem podle čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR odmítal respektovat právní názor Ústavního soudu, by představoval logickou chybu, jelikož tato vázanost výkladem norem nadzákonné (ústavní) síly musí být pro soud při aplikaci jednoduchého práva určující. Navíc nelze přehlédnout, že opačný závěr by ve svých důsledcích vedl k nerovnosti účastníků jednotlivých soudních řízení a k nepředvídatelnosti soudního rozhodování, což samozřejmě představuje pochybení dosahující ústavní intenzity. Nelze rovněž přehlížet, že určujícím společným prvkem obecných soudů a Ústavního soudu je jejich poslání zakotvené v čl. 4 Ústavy, kterým je ochrana základních práv a svobod. Mezi oběma složkami soudní moci tak musí

existovat souhra a harmonie, nikoliv animozita. V podmínkách právního státu je proto nemyslitelné, aby obecný soud – s vědomím jednotné a jasně seznatelné judikatury Ústavního soudu – s odvoláním na dikci zákona zvolil takovou jeho interpretaci, kterou Ústavní soud považuje za protiústavní. ... Jakkoliv tedy se Česká republika nenachází v tradičním prostředí precedenčního práva, jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve výjimečných případech, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevyporádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takového rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrné, že k tomuto nevyporádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil. ... Proto také podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroveň postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkové a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech, jejichž demonstrativní nástin byl proveden výše.“

Lze tak konstatovat, že pokud jednotná judikatura Ústavního soudu - jako v daném případě - obsahuje jednoznačný právní názor, nezbyvá zdejšímu soudu než tento názor ve své rozhodovací praxi plně respektovat. Na této skutečnosti nic nemění ani to, že protichůdný právní názor vyslovil rozšířený senát. Právě podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2006 (č. j. 2 Afs 66/2004 - 53, in: www.nssoud.cz) totiž platí, že „věcná příslušnost rozšířeného senátu (§ 17 odst. 1 s. ř. s.) není dána, pokud se tříčlenný senát Nejvyššího správního soudu hodlá odchýlit od dřívější judikatury tohoto soudu nikoli pro svůj nesouhlas s právními názory vyjádřenými v dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu, nýbrž v důsledku vázanosti nálezy Ústavního soudu. Ohnisko odlišnosti právních názorů se totiž nenachází v interní sféře Nejvyššího správního soudu, což by vyvolalo nutnost sjednocení judikatury právě aktivací rozšířeného senátu, nýbrž je dáno judikaturou Ústavního soudu. Spočívá tedy ve vnějším a na vůli Nejvyššího správního soudu nezávislém faktoru, ve svých faktických důsledcích srovnatelném se změnou právní úpravy nebo s rozhodovací činností mezinárodních soudů.“

Je tak možno učinit dílčí závěr, že Nejvyšší správní soud je povinen respektovat právní názor Ústavního soudu, podle něhož „ze širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v první řadě počítat konstrukci prekluze, založenou na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přiblížit z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoli procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.“ Přitom není pochyb, že lhůta k vyměření nebo doměření daně podle ustanovení § 47 daňového řádu je prekluzivního charakteru. K prekluzi subjektivního veřejného práva státu na vyměření či doměření daně podle citovaného zákonného ustanovení dochází

marným uplynutím tam uvedené lhůty. Následkem je zánik samotného subjektivního práva, přičemž k tomuto následku se přihlíží z úřední povinnosti. Tomu nebrání ani ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., dle něhož je soud v žalobním řízení vázán žalobními body. Tuto vázanost totiž nelze absolutizovat.

Ústavní soud v uvedených nálezech uvedl, „že též v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je povinností soudu přiblížit z úřední povinnosti k takovým skutečnostem významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy nebo prekluze, a to i v případě, že je žalobce nevytkl v žalobním bodu vůbec, nebo tak učinil až po lhůtě pro podání žaloby. Tento závěr platí i pro prekluzi práva státu na vyměření nebo doměření daně: uplyne-li lhůta uvedená v § 47, aniž v ní byla daň pravomocně (...) vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy. Krajský soud (...) je povinen zabývat se tím, zda daň nebyla vyměřena či doměřena, přestože právo státu k tomu již zaniklo; pokud se tak stalo, musí rozhodnutí pro nezákonnost zrušit a vrátit věc správnímu orgánu k dalšímu řízení. Pokud žalobce prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou – jak bylo jeho povinností – zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby se otázkou prekluze výslovně zaměstnával v odůvodnění svého rozhodnutí (...). Nenamítal-li žalobce prekluzi práva vyměřit nebo doměřit daň v řízení před krajským soudem, vyhoví Nejvyšší správní soud kasační stížnosti (k námitce nebo z úřední povinnosti), pokud k prekluzi tohoto práva skutečně došlo.“ Citované nálezy tedy překonaly závěry vyplývající (zejména) z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS, dle něhož k zániku práva vyměřit či doměřit daň soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení.

V nyní projednávané věci proto Nejvyšší správní soud musel přistoupit ke zhodnocení toho, zda skutečně došlo k prekluzi daňové povinnosti či nikoliv. Podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu platí, že „pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“ V odst. 2 nadepsaného ustanovení je zakotveno, 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.“

V daném případě se jednalo o daň z příjmů fyzických osob za rok 1997. Dne 3. 4. 2001 byla u stěžovatele zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 1997, následovala zpráva z daňové kontroly, projednaná se stěžovatelem dne 5. 11. 2001.

Protože v roce 2001 došlo k přerušení předmětné lhůty (což ostatně stěžovatel sám uvedl v citovaném doplnění žaloby ze dne 9. 3. 2007), počala běžet od 1. 1. 2002 nová tříletá prekluzivní lhůta ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu a její konec připadal na 31. 12. 2004. Další průběh řízení byl následující:

- Dne 6. 11. 2001 byl vydán dodatečný platební výměr Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě, č. j. 42065/01/274970/1530, kterým byla stěžovateli vyměřena daň ve výši 740 440 Kč.
- Odvolání proti tomuto rozhodnutí částečně vyhověl Finanční úřad ve Vysokém Mýtě rozhodnutím ze dne 17. 1. 2003, č. j. 1851/03/274970/3499, když tuto daň snížil na částku 380 560 Kč.
- Toto rozhodnutí následně zrušilo Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 26. 4. 2004, č. j. 2622/110/2003-Ve.
- Ministerstvo financí poté rozhodnutím ze dne 21. 12. 2004, č. j. 53/94 912/2004-533, předchozí rozhodnutí finančního ředitelství podle ustanovení § 55b daňového řádu z moci úřední zrušilo.
- Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 1. 11. 2005, č. j. 7144/110/2004-Ve, změnilo svoje rozhodnutí ze dne 26. 4. 2004, a to tak, že odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ze dne 17. 1. 2003, č. j. 1851/03/274970/3499, zamítlo.
- Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítlo Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 9. 8. 2006, č. j. 39/31 702/2006-392.

Na základě shora prezentovaných skutečností vycházel Nejvyšší správní soud z toho, že podle ustanovení § 32 odst. 12 daňového řádu je v právní moci takové rozhodnutí, proti kterému nelze podat řádný opravný prostředek. Je totiž třeba vycházet z toho, že pro posouzení uplynutí tříleté prekluzivní lhůty je rozhodující právě až den nabytí právní moci rozhodnutí. K tomuto závěru již zdejší soud dospěl v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61 (in: č. 954/2006 Sb. NSS), podle něhož „*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 tento moment ukončen postup daňového orgánu při jejím vyměření či doměření.*“

V daném případě je ze shora provedeného popisu řízení před finančními orgány zřejmé, že k dodatečnému stanovení daně došlo teprve nabytím právní moci citovaného rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 1. 11. 2005, tj. až po marném uplynutí prekluzivní lhůty, k němuž došlo dne 31. 12. 2004.

Lze tak uzavřít, že v nyní projednávané věci došlo k dodatečnému stanovení daně až po uplynutí prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 daňového řádu a protože k této námitce Městský soud v Praze nepřihlédl, ačkoliv tak z úřední povinnosti učinit musel, je nutno napadený rozsudek označit za nezákonný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Za těchto okolností nemá žádný rozumný smysl posuzovat důvodnost ostatních stížnostních námitek, jelikož pokud je daň prekludována, není důvod hodnotit věcnou správnost jejího stanovení.

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 1, 3 s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 14. května 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu