



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně **Š. J.**, zastoupené JUDr. Ladislavem Břeským, advokátem se sídlem Praha 2, Botičská 1936/4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 3. 2008, č. j. 30 Ca 117/2006 - 52,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 3. 2008, č. j. 30 Ca 117/2006 - 52, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 10. 10. 2006, č. j. 4828/06-1100-603393 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Chrudimi (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 6. 2006, č. j. 65182/06/233911, tak, že žalobkyni dodatečně vyměřenou daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 4 263 856 Kč snížil na částku 3 297 800 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Krajského soudu v Hradci Králové žalobou, který rozsudkem ze dne 27. 3. 2008, č. j. 30 Ca 117/2006 - 52, napadené rozhodnutí i rozhodnutí správce daně pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud především podrobil úkony žalovaného a správce daně přezkoumání z hlediska ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), které stanoví lhůty, v nichž může být daň vyměřena či doměřena. Z obsahu správního spisu zjistil, že žalobkyně podala u svého místně příslušného správce daně (Finančního úřadu v Chrudimi) daňové přiznání k dani

z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 dne 26. 3. 1998, přičemž správce daně rozhodl o jejím vyměření dne 31. 3. 1998. V souvislosti s prodejem nemovitosti v Praze v roce 1997 podala žalobkyně dne 12. 4. 1999 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997, a to u Finančního úřadu pro Prahu 1. Toto dodatečné daňové přiznání bylo doručeno místně příslušnému správci daně až dne 27. 12. 2001, spolu s pokynem žalovaného, nechť je ještě do konce roku 2001 daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 doměřena, nebo nechť je zahájeno vytýkácí řízení. Správce daně podle pokynu vydal dne 28. 12. 2001 dodatečný platební výměr, č. j. 170613/01/233911; o odvolání proti němu rozhodl žalovaný dne 15. 8. 2002 rozhodnutím pod č. j. 3516/110/2002-Bed/220. Obě tato rozhodnutí byla následně zrušena Krajským soudem v Hradci Králové rozsudkem ze dne 30. 1. 2003, č. j. 31 Ca 135/2002 - 24; důvodem bylo odlišné posouzení otázky, zda je daňový subjekt oprávněn zvolit v dodatečném daňovém přiznání jiný způsob uplatnění výdajů než uplatnil v daňovém přiznání řádném. Po vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení zahájil dne 8. 4. 2003 správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997. Daňová kontrola vyústila ve vydání dodatečného platebního výměru ze dne 5. 6. 2006, č. j. 65182/06/233911, a k odvolání žalobkyně i následnému vydání napadeného rozhodnutí.

Na základě takto zjištěného skutkového stavu věci krajský soud uvedl, že podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu počala v posuzované věci běžet prekluzivní lhůta k doměření daně od konce roku 1998, v němž měla žalobkyně povinnost podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období roku 1997. Krajský soud shledal, že v průběhu tříleté prekluzivní lhůty nebyl učiněn žádný úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, který by započal běh lhůty nové; ze správního spisu nevyplynulo ani to, že by ve vztahu k žalobkyni byl včas učiněn nějaký další úkon směřující k doměření daně, který by způsobil nový běh prekluzivní lhůty. Lhůta k doměření daně podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu proto uplynula dne 31. 12. 2001. V jejím rámci správce daně toliko vydal dne 28. 12. 2001 dodatečný platební výměr, který však není úkonem směřujícím k vyměření daně, který by přerušoval běh prekluzivní lhůty. V této souvislosti odkázal krajský soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publikovaný pod č. 953/2006 Sb. NSS. Konstatoval dále, že má-li být v rámci prekluzivní lhůty daň pravomocně vyměřena či doměřena, nelze tyto účinky spojovat s pravomocnými daňovými rozhodnutími, která sice byla vydána ve lhůtě, avšak následně byla zrušena v rámci soudního přezkumu. Jakkoli taková rozhodnutí právně i fakticky existovala, jednalo se o rozhodnutí nezákonná, která nemohla vést k zákonnému vyměření či doměření daně. Na tomto místě odkázal krajský soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 149/2005 - 147, dostupný z www.nssoud.cz.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž namítá důvody odkazující na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel především namítá, že prekluzivní lhůta podle ustanovení § 47 daňového řádu nemohla proběhnout tak, jak uvedl krajský soud, neboť vůči žalobkyni byly učiněny úkony směřující k doměření daně podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Jednalo se úkony ve formě výzev, které vydal správce daně místně příslušný k dani z převodu

nemovitostí, a to Finanční úřad pro Prahu 1. Mělo jít konkrétně o výzvu k doplnění údajů potřebných k daňovému řízení ze dne 22. 2. 1999, č. j. 33412/99/001513/6157, doručenou žalobkyni dne 10. 3. 1999; výzvu k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 ze dne 22. 2. 1999, č. j. 33396/99/001513/6157, doručenou žalobkyni dne 10. 3. 1999; a výzvu k odstranění pochybností o údajích daňového přiznání daně z příjmů fyzických osob za rok 1997 dle ustanovení § 43 daňového řádu ze dne 17. 5. 1999, č. j. 96711/99/001513/6157, doručenou žalobkyni dne 25. 5. 1999. Stěžovatel z výše uvedeného dovozuje, že ještě v roce 2001 správce daně zahájil vytýkácí řízení a dne 28. 12. 2001 vydal dodatečný platební výměr. Ve vztahu k žalobkyni byl proto včas učiněn úkon k doměření daně, který prekluzivní lhůtu podle ustanovení § 47 daňového řádu prodloužil tak, že od konce roku 2001 počala běžet nová tříletá lhůta. Rozhodnutí stěžovatele o odvolání ze dne 15. 8. 2002, nabylo právní moci dne 30. 8. 2002, a proto je nelze z hlediska běhu tříleté prekluzivní lhůty označit za nezákonné. Současně je stěžovatel přesvědčen, že nová tříletá prekluzivní lhůta počala běžet i v souvislosti s povinností žalobkyně podat dodatečné daňové přiznání za rok 1997; to žalobkyně podala dne 12. 4. 1999. Finanční úřad pro Prahu 1 je postoupil správci daně teprve několik dní před uplynutím objektivní lhůty stanovené ustanovením § 41 daňového řádu a správce daně by tudíž nebyl schopen ukončit daňové řízení ve lhůtě uvedené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu. Ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu stanoví, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí stanovených lhůt; stěžovatel je přesvědčen, že zákon *stanoví jinak* právě v ustanovení § 41 daňového řádu, v podobě subjektivní lhůty daňového subjektu. Pokud v této subjektivní lhůtě daňový subjekt daňové přiznání podá, musí správce daně vést řízení a dokončit je. Stěžovatel konečně namítl, že se krajský soud vědomě nevyjádřil k právnímu a skutkovému stavu věci a zaměřil se toliko na posouzení věci z hlediska tříleté prekluzivní lhůty a jejího běhu.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti především uvedla, že napadený rozsudek krajského soudu považuje za věcně správný. K tvrzení stěžovatele, že prekluzivní lhůta byla prodloužena v důsledku výzev Finančního úřadu pro Prahu 1 v roce 1999, žalobkyně podotkla, že v důsledku těchto výzev nemohlo být zahájeno vytýkácí řízení v roce 2001, neboť výzvy byly učiněny jiným správcem daně a v jiném řízení, než které je předmětem soudního přezkumu. Jak dodatečný platební výměr ze dne 28. 12. 2001, tak i rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2002, byly zrušeny pravomocným rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2003, č. j. 31 Ca 135/2002 - 24, a to pro nezákonnost. Žádné z těchto rozhodnutí, ani úkony učiněné v jim předcházejícím řízení, nemohly způsobit přetržení běhu lhůty pro vyměření daně. Dále žalobkyně podotýká, že i kdyby na základě výzev z roku 1999 došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty, počala by nová lhůta běžet dnem 1. 1. 2000 a skončila by marným uplynutím dne 31. 12. 2002, neboť ani v období těchto tří let nebyl správcem daně učiněn žádný úkon směřující k vyměření či doměření daně. Daňová kontrola, jejímž výsledkem byla rozhodnutí, která jsou předmětem tohoto soudního přezkumu, byla zahájena až dne 8. 4. 2003, tj. po marném uplynutí lhůty pro vyměření. Žalobkyně proto navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda rozsudek krajského soudu není zatížen nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Jakkoli je totiž zásadně vázán důvody kasační stížnosti, tato podmínka se v případě zjištění shora

uvedené vady neuplatní (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Pokud je tedy v řízení o kasační stížnosti shledána nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, zohlední Nejvyšší správní soud tuto skutečnost i bez toho, že by na ni bylo stěžovatelem výslovně poukazováno.

Zde je třeba uvést, že stěžovatel sice v kasační stížnosti uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., spojil ji nicméně s jiným důvodem, než který považuje Nejvyšší správní soud za opodstatněný. Stěžovatel namítl, že se krajský soud nezabýval meritem věci po právní a skutkové stránce a věc rozhodl pouze na základě argumentace ve prospěch prekluze práva doměřit daň. Tato námitka je však sama o sobě lichá, neboť základním znakem prekluze je, že její právní následky nastávají *ex lege* bez dalšího. Jedním z těchto následků pak je zánik subjektivního práva oprávněného subjektu. V tomto smyslu tudíž nelze shledat rozsudek nepřezkoumatelným, jelikož krajský soud se poté, co shledal prekluzi práva doměřit daň podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu (ať již správně či nikoliv), už logicky ani nemohl zabývat meritem věci; nelze totiž rozhodovat o právu, které *ex lege* zaniklo.

Otázkou prekluze práva doměřit daň se krajský soud zabýval z úřední povinnosti, neboť tato námitka nebyla žalobkyní v žalobě uplatněna. Tento postup nicméně plně odpovídá recentní judikatuře Nejvyššího správního soudu, která reflektuje nyní již konstantní a ustálenou judikaturu Ústavního soudu k této otázce. Judikatorní odklon od dříve zastávaného názoru o přihlížení k možné daňové prekluzi jen k žalobní námitce je zřejmý například z rozsudku zdejšího soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, dostupného z www.nssoud.cz, dle kterého „*k zániku práva daň vyměřit nebo doměřit ve smyslu § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přihlížejí soudy ve správním soudnictví z moci úřední. Soud má povinnost vypořádat otázku daňové prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.*“

Pokud jde o samotné posuzování otázky daňové prekluze, krajský soud vycházel z obsahu správního spisu, přičemž shledal, že „*z předloženého daňového spisu nevyplynulo, že by byl ve vztahu k žalobkyni učiněn včas nějaký další úkon směřující k doměření daně, který by uvedenou lhůtu (roz. prekluzivní – pozn. Nejvyššího správního soudu) prodloužil.*“ V této souvislosti však nelze přehlédnout tvrzení stěžovatele, který v kasační stížnosti poukazuje na tři výzvy správce daně (Finančního úřadu pro Prahu 1) z roku 1999, adresované žalobkyni, které jsou obsahem správního spisu. Stěžovatel dovozuje, že v jejich důsledku došlo k přerušení běhu dosavadní prekluzivní doby a počátku běhu lhůty nové. Jedná se především o výzvu ze dne 22. 2. 1999, č. j. 33412/99/001513/6157 (v právní moci od 10. 3. 1999, bez kopie doručenky), vyzývající žalobkyni k doplnění údajů potřebných k daňovému řízení, a to k předložení dokladu o nabytí nemovitosti v obvodu Finančního úřadu pro Prahu 1, s uvedením délky trvalého bydliště prodávajícího v této nemovitosti a k předložení kopie kupní smlouvy a znaleckého posudku týkajícího se předmětné nemovitosti; součástí této výzvy bylo i poučení o možnosti prokázání osvobození od daně z příjmů z prodeje nemovitosti (list správního spisu č. 211). Druhou je výzva ze dne 22. 2. 1999, č. j. 33396/99/001513/6157, (dle kopie doručenky doručenou dne 10. 3. 1999), k podání daňového přiznání nebo hlášení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 (list správního spisu č. 208 – 210. Konečně se jedná o výzvu ze dne 17. 5. 1999, č. j. 96711/99/001513/6157, (dle kopie doručenky doručenou dne 25. 5. 1999), požadující odstranění pochybností o údajích daňového přiznání dle ustanovení § 43 daňového řádu, a to konkrétně k prokázání údajů uvedených v řádcích č. 177a), 177b)

a 178 a předložení důkazu o tom, kdy a kterému finančnímu úřadu bylo podáno řádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 (list správního spisu č. 201).

Z odůvodnění napadeného rozsudku jednoznačně plyne, že krajský soud nevzal při hodnocení daňové prekluze vymezené výzvy vůbec v potaz, jakkoli byly v době jeho rozhodování součástí předloženého správního spisu. Takový postup však nelze vyhodnotit jinak, než jako vadu rozhodnutí, spočívající v nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů, neboť uvedené výzvy mohly podstatným způsobem ovlivnit běh prekluzivní lhůty, a proto bylo nutno výslovně se jimi v rámci právních úvah krajského soudu zabývat. Uvedené platí tím spíše, že otázka možné daňové prekluze nebyla žalobou namítána a krajský soud se jí zabýval *ex officio*.

Přinejmenším bude tedy pro otázku běhu daňové prekluze nutno posoudit, zda byla některá ze zmiňovaných výzev způsobilá její běh přerušit. V této souvislosti poukazuje Nejvyšší správní soud na rozsudek ze dne 27. 1. 2005, č. j. 1 Afs 27/2004 - 80, dostupný z www.nssoud.cz, z něhož se podává, že „výzva podle § 40 daňového řádu (tj. výzva k podání daňového přiznání – pozn. Nejvyššího správního soudu), *splňuje-li (...) zákonem stanovené náležitosti daňového rozhodnutí a je-li daňovému subjektu doručena, pak plní úlohu úkonu směřujícího k vyměření daně a je způsobilá založit běh nové subjektivní tříleté lhůty k vyměření popřípadě doměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu.*“ Tyto závěry pak Nejvyšší správní soud ještě rozšířil o podmínku zákonnosti výzvy správce daně; nezákonná výzva podle ustanovení § 40 či § 43 daňového řádu logicky není způsobilá založit běh nové prekluzivní lhůty (viz. rozsudek ze dne 11. 10. 2007, č. j. 5 Afs 155/2006 - 90, publikovaný pod č. 1441/2008 Sb. NSS). V tomto smyslu bude na krajském soudu, aby posoudil, zda zejména výzva k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 ze dne 22. 2. 1999, byla skutečně výzvou zákonnou. V posuzovaném případě bylo žalobkyní podáno řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 dne 26. 3. 1998 a daň byla konkludentně vyměřena dne 31. 3. 1998. Jestliže Finanční úřad pro Prahu 1 zjistil, že žalobkyni vznikly ve zdaňovacím období roku 1997 ostatní příjmy ve smyslu ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů, které měly být zdaněny daní z příjmů fyzických osob, je nutno posoudit, zda byl oprávněn (i přes svou zjevnou místní nepříslušnost ke správě této daně žalobkyně) vydat výzvu k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob podle ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu, t. j. zda byla taková výzva výzvou zákonnou. K této otázce se musí nejprve vyjádřit krajský soud; zdejšímu soudu, v postavení kasační stolice, nepřísluší argumentačně dotvářet absentující právní závěry v přezkoumávaném rozsudku. V tomto kontextu bude třeba zabývat se eventuálně též tím, zda se nemělo spíše jednat o výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, ve smyslu ustanovení § 41 odst. 1 a § 44 odst. 1 daňového řádu. O možnosti vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS.

Poté, co se krajský soud vypořádá se shora uvedenými výzvami Finančního úřadu pro Prahu 1 z roku 1999, bude zřejmé, zda byly či nebyly způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Pokud by krajský soud shledal, že k přetržení běhu této lhůty v důsledku učiněných výzev skutečně došlo, tj. že

od 1. 1. 2000 počala běžet nová tříletá lhůta, bude třeba zabývat se posouzením, zda v rámci dalšího vývoje věci správce daně včas učinil další úkon způsobilý (opět ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu) běh prekluzivní lhůty znovu přerušit. Konkrétně by šlo o zhodnocení, zda byla daňová kontrola zahájena ještě před marným uplynutím nové prekluzivní lhůty, čímž by byl eventuelně opět založen běh lhůty nové. V této souvislosti totiž nelze vyloučit, že daňová kontrola, zahájená až dne 8. 4. 2003, byla započata ještě v rámci běhu prekluzivní lhůty, a nikoliv až po jejím uplynutí, jak by se *prima vista* mohlo zdát. Nelze totiž přehlédnout existenci předchozího soudního řízení v dané věci, završeného již zmiňovaným rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2003, č. j. 31 Ca 135/2002 - 24. Podle ustanovení § 41 s. ř. s. totiž lhůty pro zánik fiskálních povinností po dobu řízení vedených před správními soudy neběží, a nelze proto vyloučit, že zbytek stavěné prekluzivní lhůty (pochopitelně v případě dovození její existence ve smyslu výše popsaném) mohl zahájení daňové kontroly ještě pokrýt. Jednoznačný závěr v tomto směru nelze z obsahu předloženého správního i soudního spisu nyní učinit. Na tomto místě sluší pro úplnost odkázat na rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 1 Afs 9/2008 - 59, dostupný z www.nssoud.cz, z něhož se podává, že „zahájením soudního řízení se lhůta pro vyměření (doměření) daně (§ 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) v souladu s § 41 s. ř. s. staví a pokračuje až po pravomocném skončení soudního řízení. Části lhůty uběhlé před zahájením soudního řízení a po jeho skončení se počítají.“

Nejvyšší správní soud ponechává posouzení otázky daňové prekluze ve shora popsaných intencích zcela na úvaze krajského soudu, který je ve smyslu ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Zdejší soud se ani k otázce daňové prekluze vyslovit nemůže, neboť (jak již bylo uvedeno) je nutné, aby krajský soud z hlediska přezkoumatelnosti doplnil své právní úvahy na dané téma o tímto rozsudkem předestřené aspekty. Nehledě na to, pokud krajský soud shledá, že prekluzivní lhůta pro doměření daně byla zachována, bude povinen posoudit věc meritorně i z hlediska námitek žalobkyně.

Závěrem již Nejvyšší správní soud pouze pro úplnost poznamenává, že prekluzivní lhůta podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu nemůže být v žádném případě přerušena v důsledku jakékoli zákonné povinnosti daňového subjektu či dokonce v důsledku jeho vlastní iniciativy, a to např. podáním dodatečného daňového přiznání. V tomto ohledu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005, č. j. 5 Afs 187/2004 - 46, publikovaný pod č. 1073/2007 Sb. NSS a rozsudek ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, publikovaný pod č. 1480/2008 Sb. NSS.

Shledaná vada řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. činí napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. května 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu