



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **B. J.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2007, č. j. 9847/07-1100-601319, o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 5. 2008, č. j. 31 Ca 23/2008 - 27,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 5. 2008, č. j. 31 Ca 23/2008 - 27, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 19. 11. 2007, č. j. 9847/07-1100-601319. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Svitavách (dále jen „správce daně“), dodatečnému platebnímu výměru ze dne 10. 12. 2003, č. j. 79232/03/263911/3924, kterým správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 604 460 Kč.

Stěžovatel v podané kasační stížnosti zpochybňuje zákonnost napadeného rozsudku krajského soudu. Na rozdíl od krajského soudu se domnívá, že žalobou napadené rozhodnutí o odvolání nebylo vydáno až po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovatel poukazuje na znění § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a v této souvislosti uvádí, že v předmětné věci byla rozhodnutí stěžovatele opakovaně podrobena soudnímu přezkumu jak krajským, tak Nejvyšším správním soudem. V důsledku toho došlo ke stavění běhu prekluzivní lhůty v rozsahu od 27. 9. 2004 do 25. 8. 2005 (v řízení o žalobě vedeném pod sp. zn. 31 Ca 238/2004), od 4. 1. 2006 do 9. 10. 2006 (v řízení o žalobě vedeném pod sp. zn. 31 Ca 4/2006) a od 9. 10. 2006 do 29. 8. 2007 (v řízení o kasační stížnosti vedeném pod sp. zn. 2 Afs 206/2006) a k prodloužení konce jejího běhu až do druhé poloviny roku 2008. Z výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce se k obsahu podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu vyplynuly pro věc následující podstatné skutečnosti:

Rozhodnutím ze dne 19. 11. 2007, č. j. 9847/07-1100-601319, stěžovatel zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru ze dne 10. 12. 2003, č. j. 79232/03/263911/3924, vydanému správcem daně, jímž byla žalobci po proběhlé daňové kontrole dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 604 460 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí se žalobce bránil žalobou u krajského soudu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele včetně jednotlivých úkonů správce daně především z pohledu § 47 zákona o správě daní a poplatků. Dospěl přitom k závěru, že rozhodnutí stěžovatele nabylo právní moci až po uplynutí zákonem stanovené tříleté prekluzivní lhůty. Z tohoto důvodu žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Jedinou a stěžejní námitkou, kterou stěžovatel vznesl v podané kasační stížnosti, je řešení otázky, zda krajský soud správně posoudil plynutí lhůty pro vyměření daně, a tedy zda stěžovatel své rozhodnutí vydal v rámci této lhůty či nikoli.

Podle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, 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 judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že „... daň je nutno v této lhůtě vyměřit či doměřit pravomocně. Nestačí tedy, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně.“ (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS, či rozhodnutí ze dne 31. 7. 2008, č. j. 5 Afs 6/2008 - 110, dostupné na www.nssoud.cz).

Zákon o správě daní a poplatků dále stanoví, 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 (§ 47 odst. 2, věta první). Za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty judikatura správních soudů považuje kromě jiného i zahájení daňové kontroly [k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, publikovaný pod č. 634/2005 Sb. NSS, podle něhož „zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven (§ 47 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), a na běh této lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly“].

Současně nelze v rámci soudního přezkumu odhlédnout od ustanovení § 41 s. ř. s., podle kterého stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu České republiky, státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků.

Z výše uvedeného lze tedy jednoznačně dovodit, že při výpočtu lhůty pro vyměření (doměření) daně není možné vycházet pouze z ustanovení zákona o správě daní a poplatků, ale v případě soudního řízení je nutno zohlednit i citované ustanovení soudního řádu správního. Podle tohoto ustanovení se po dobu soudního řízení tříletá lhůta pro vyměření (doměření) daně staví a její běh pokračuje až po

pravomocném skončení řízení před soudem. Jelikož se jedná se o stavění lhůty (a nikoli o její přerušování, kdy lhůta po odpadnutí překážky běží znovu od počátku), část lhůty, která uběhla před zahájením soudního řízení a část lhůty, která uběhla po něm, se sčítají. Uvedený závěr Nejvyšší správní soud vyslovil již ve svém rozhodnutí ze dne 28. 2. 2008, č. j. 1 Afs 9/2008 - 59, dostupném na www.nssoud.cz.

V předmětné věci Nejvyšší správní soud z obsahu předloženého spisu ověřil, že u žalobce byla dne 17. 12. 2002 zahájena daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000. Takto zahájená daňová kontrola nepochybně měla jakožto úkon směřující k dodatečnému vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků za následek přerušování běhu původní prekluzivní lhůty, která by (nebyť tohoto úkonu) podle nově judikaturou Ústavního soudu nastoleného pravidla „3 + 0“ u přímých daní uplynula dnem 31. 12. 2003 (k tomu srovnej např. nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>).

V projednávaném případě tak zahájením daňové kontroly došlo k přerušování běhu původní prekluzivní lhůty a k započítání jejího nového běhu od konce roku 2002 (tj. od konce roku, v němž byl žalobce o tomto úkonu zpraven), což při splnění podmínky, že by v průběhu jejího tříletého běhu nebylo zahájeno žádné soudní řízení, znamenalo uplynutí této lhůty ke dni 31. 12. 2005.

Z obsahu spisu dále vyplynulo, že na základě provedené daňové kontroly byla žalobci daň z příjmů fyzických osob nejprve dodatečně *pravomocně* vyměřena dnem 27. 7. 2004, a to rozhodnutím stěžovatele ze dne 19. 7. 2004, č. j. FŘ/2871/110/2004-Ha. K žalobě doručené žalobcem soudu dne 27. 9. 2004 však krajský soud toto rozhodnutí rozsudkem ze dne 29. 7. 2005, č. j. 31 Ca 238/2004 - 18, zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Rozsudek nabyt právní moci dne 31. 8. 2005.

Stěžovatel v dalším řízení vydal dne 1. 11. 2005 pod č. j. 4682/110/2005-Ha nové rozhodnutí, které nabylo právní moci dne 2. 11. 2005, avšak i toto rozhodnutí bylo na základě žaloby doručené soudu dne 4. 1. 2006 zrušeno rozhodnutím krajského soudu ze dne 30. 8. 2006, č. j. 31 Ca 4/2006 - 19, které nabylo právní moci dne 5. 10. 2006. Zákonnost uvedeného rozhodnutí krajského soudu pak byla předmětem přezkumu u Nejvyššího správního soudu v řízení vedeném pod sp. zn. 2 Afs 206/2006, a to na základě stěžovatelem podané kasační stížnosti, doručené soudu dne 9. 10. 2006. Rozsudkem ze dne 27. 6. 2007, č. j. 2 Afs 206/2006 - 38, který nabyt právní moci dne 4. 9. 2007, Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou zamítl.

Poté stěžovatel vydal dne 19. 11. 2007 v pořadí již třetí rozhodnutí o odvolání, které nabylo právní moci dne 26. 11. 2007 a které žalobce opětovně napadl žalobou u krajského soudu. Krajský soud rozhodnutí zrušil s odůvodněním,

že bylo vydáno až po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 zákona o správě daní a poplatků.

S ohledem na skutečnost, že ve věci nebyly činěny žádné jiné úkony ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků, tříletá lhůta pro vyměření daně běžela od konce roku 2002 až do 27. 9. 2004 (datum zahájení prvního soudního řízení), **tedy 20 měsíců a 27 dnů**. Následně v období od 27. 9. 2004 do 31. 8. 2005 (po dobu soudního řízení) lhůta neběžela, počala znovu plynout od 1. 9. 2005 a do druhého pravomocného vyměření daně (tj. do dne 2. 11. 2005) a následného zahájení druhého ze soudních řízení (tj. do dne 4. 1. 2006) tak uběhly další **4 měsíce a 3 dny**. V období od 4. 1. 2006 do 5. 10. 2006 lhůta po dobu soudního řízení opět neběžela, ode dne 6. 10. 2006 do podání kasační stížnosti dne 9. 10. 2006 z ní uplynuly **3 dny**; po dobu řízení před Nejvyšším správním soudem (tj. od 9. 10. 2006 do 4. 9. 2007) znovu neběžela a od 5. 9. 2007 do 26. 11. 2007, kdy nabylo právní moci poslední rozhodnutí stěžovatele o odvolání, pak z této lhůty uplynuly další **2 měsíce a 21 dnů**.

Sečteme-li tedy části prekluzivní lhůty pro vyměření daně, které uběhly před zahájením všech proběhlých soudních řízení, a ty části lhůty, které uplynuly od skončení soudních řízení až do posledního pravomocného vyměření daně, zjistíme, že v okamžiku pravomocného dodatečného vyměření daně uplynula z tříleté lhůty (tj. 36 měsíců) pouze doba necelých 28 měsíců. Ve světle těchto skutečností je nutno přisvědčit tvrzení stěžovatele, dle něhož s ohledem na proběhlá soudní řízení došlo ve vztahu k nyní posuzovanému druhostupňovému rozhodnutí k posunu konce běhu prekluzivní lhůty až do druhé poloviny roku 2008.

Je zřejmé, že k pravomocnému dodatečnému vyměření daně dnem 26. 11. 2007 došlo před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty, napadené rozhodnutí krajského soudu tedy běh uvedené lhůty neposoudilo v souladu se zákonem. Nutno podotknout, že krajský soud se při výpočtu konce běhu prekluzivní lhůty dopustil pochybení především v tom směru, že opomněl zohlednit první z řady soudních řízení (vedené pod sp. zn. 31 Ca 238/2004), ačkoli bylo, stejně jako řízení vedené pod sp. zn. 31 Ca 4/2006, obsaženo v přehledu věcí předcházejících (viz lustrum) na první straně podané žaloby.

S ohledem na výše uvedené proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí. Krajský soud bude v dalším řízení povinen meritorně posoudit žalobní návrh žalobce a zákonnost vydaného rozhodnutí žalovaného v kontextu závěrů, které v předmětné věci vyslovil již ve svém rozhodnutí ze dne 30. 8. 2006, č. j. 31 Ca 4/2006 - 19.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu