



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **N. M.**, zastoupené JUDr. Janem Kuželem, advokátem se sídlem Nad Šutkou 1811/12, 182 00 Praha 8, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, 110 00 Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 1. 2006, č. j. FŘ-14220/11/05, o daň z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2008, č. j. 8 Ca 40/2006 - 40,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2008, č. j. 8 Ca 40/2006 - 40, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 5. 2003, č. j. 74002/03/012912/7449, vyměřil Finanční úřad v Praze – Modřanech žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 264 468 Kč. Správce daně neuznal do výdajů snižujících základ daně úhradu tří faktur od slovenské firmy DAM-TRADE s. r. o. v úhrnné výši 1 700 400 Kč.

Odvolání žalobkyně proti tomuto výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 1. 2006.

Žalobu, již žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného, Městský soud v Praze zamítl rozsudkem ze dne 28. 11. 2008. Nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, podle níž měl žalovaný daňové řízení zastavit proto, že odvolací řízení bylo zatíženo dlouhodobou nečinností a průtahy, nedůvodnou soud shledal i námitku, již nesouhlasila se závěrem

žalovaného o neplatnosti mandátní smlouvy, kterou se společností DAM-TRADE s. r. o. uzavřela a neztotožnil se ani s jejími výhradami k hodnocení důkazů v daňovém řízení.

Žalobkyně v kasační stížnosti setrvala na závěru, že v průtazích daňového řízení lze spatřovat porušení práva žalobkyně na spravedlivý proces a celé daňové řízení proto mělo být zastaveno. Rovněž se se soudem neztotožnila v jeho názorech na skutková zjištění daňových orgánů a jimi provedeného hodnocení důkazů.

Žalobkyně proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Podáním ze dne 30. 3. 2009 žalobkyně doplnila svou kasační stížnost o námitku, podle níž jí správce daně doměřil daň až po uplynutí lhůty stanovené v § 47 odst. 1 daňového řádu. Odkázala přitom na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2007, sp. zn. I. ÚS 1611/2007, podle něž je správce daně oprávněn zahájit daňovou kontrolu a vyměřit daň pouze do 3 let od konce období, za něž se daňové přiznání k dani z příjmu podává. Tento nález výrazně změnil dosud přijímanou koncepci běhu lhůty pro vyměření daně z příjmu. Správce daně učinil první úkon k vyměření daně až 22. 1. 2003, kdy zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmu fyzických osob za rok 1999. V okamžiku zahájení daňové kontroly již bylo prekludováno oprávnění správce daně daň doměřit a daň proto byla doměřena protiprávně. Současně poukázala na to, že výklad Ústavního soudu byl sice učiněn až po vydání rozhodnutí Městského soudu v Praze, soudy ve správním soudnictví však z něho musí vycházet.

Kasační stížnost je důvodná.

Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jak mu to ukládá § 75 odst. 1 s. ř. s.; součástí žaloby přitom nebyla námitka, podle níž správce daně zahájil daňovou kontrolu již v době, kdy mu zaniklo právo daň vyměřit, a podle níž jsou tedy dodatečný platební výměr i na něj navazující rozhodnutí v II. stupni nezákonné již z tohoto důvodu. Dřívější judikatura, již se městský soud řídil, dospěla k závěru, že z dispoziční zásady není vyňata ani námitka zániku práva vyměřit daň (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, které bylo publikováno pod č. 1542/2008 Sb. NSS); soudy se tedy neměly z vlastní iniciativy zabývat tím, zda správce daně respektoval lhůtu pro vyměření daně stanovenou v § 47 odst. 1 daňového řádu, nýbrž tak měly činit pouze k žalobní námitce. Z novější judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, či ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, všechny dostupné na <http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>) ovšem plyne, že správní soudy jsou povinny přihlídnout k zániku práva správce daně doměřit daň i bez návrhu. Totéž vyplývá i z aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu, která plně následuje konstantní judikaturu Ústavního soudu (rozsudek ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud se tedy musí otázkou zániku práva doměřit daň zabývat i v řízení o kasační stížnosti.

Podle § 47 odst. 1 daňového řádu 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. 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.

Podle právního názoru Ústavního soudu vysloveného v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, zaniká právo vyměřit nebo doměřit daň po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Ústavní soud k tomu uvedl, že opačný výklad prodlužuje jasně stanovenou tříletou lhůtu na lhůtu čtyřletou, což prodlužuje i nejistotu daňového subjektu. Tento právní názor pak ve vztahu k daním z příjmů přejímá i nejnovější judikatura zdejšího soudu (např. rozsudek ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 - 101, rozsudek ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 41/2009 - 99, rozsudek ze dne 25. 5. 2009, č. j. 2 Afs 60/2008 - 76, a rozsudek ze dne 14. 5. 2009, č. j. 9 Afs 75/2008 - 46).

Ústavní soud netvrdí, že by čtyřletá prekluzivní lhůta jako taková mohla být protiústavní; trvá však na tom, že výklad současného znění § 47 odst. 1 daňového řádu, který činí z tříleté lhůty čtyřletou, je excesivní, a proto neústavní. Citované ustanovení připouští dvojí výklad; je přitom nezbytné dát přednost výkladu, který je příznivější k adresátům lidských práv a svobod a který tato práva a svobody více šetří.

Žalobkyni v projednávané věci vznikla podle tohoto výkladu daňová povinnost již v roce 1999 (neboť v průběhu tohoto roku nabyla příjmů, které jsou předmětem daně); tříletá lhůta k vyměření daně tedy skončila dnem 31. 12. 2002. Jestliže byla daňová kontrola zahájena dne 22. 1. 2003, stalo se tak až po uplynutí zmíněné lhůty; dodatečný platební výměr vydaný na základě zjištění shromážděných během této kontroly je tak již jen z tohoto důvodu nezákonný, stejně jako na něj navazující rozhodnutí vydané v II. stupni. Nejvyšší správní soud se pak nezabýval dalšími námitkami kasačními stížnostmi; jejich zkoumání je zbytečné, pokud je zřejmé, že samotný dodatečný platební výměr neměl být po 31. 12. 2002 vůbec vydán (a tedy nemůže obstát bez ohledu na svůj obsah).

Žalobkyně se svou kasační stížností tedy uspěla; Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude městský soud vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí o věci rozhodne městský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. června 2009

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu