



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Severochema, družstvo pro chemickou výrobu, Liberec**, se sídlem Vilová 333/2, Liberec, zastoupeného JUDr. Tomášem Absolonem, advokátem se sídlem Ke Kašně 272/24, Praha 4, adresa pro doručování: PS 18, Pošta 411, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 12. 2006, čj. 21400/06-1300, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci ze dne 15. 5. 2008, čj. 59 Ca 32/2007 - 104,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 2856 Kč, k rukám advokáta žalobce JUDr. Tomáše Absolona, ve lhůtě patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 12. 2006, čj. 21400/06-1300, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím (platebním výměrům) Finančního úřadu v Liberci (správce daně)

- ze dne 25. 8. 2006, čj. 173688/06/192911/0757, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období leden 2002 ve výši 11 850 930 Kč,
- ze dne 25. 8. 2006, čj. 173978/06/192911/0757, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období únor 2002 ve výši 9 144 954 Kč,
- ze dne 28. 8. 2006, čj. 175148/06/192911/0757, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období březen 2002 ve výši 8 217 846 Kč,
- ze dne 28. 8. 2006, čj. 175158/06/192911/0757, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období duben 2002 ve výši 6 631 326 Kč,

- ze dne 28. 8. 2006, čj. 175162/06/192911/0757, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období květen 2002 ve výši 9 012 744 Kč,
- ze dne 28. 8. 2006, čj. 175164/06/192911/0757, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období červen 2002 ve výši 7 530 120 Kč,
- ze dne 28. 8. 2006, čj. 175327/06/192911/0757, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období červenec 2002 ve výši 9 594 468 Kč,
- ze dne 28. 8. 2006, čj. 175330/06/192911/0757, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období srpen 2002 ve výši 8 576 568 Kč,
- ze dne 29. 8. 2006, čj. 175344/06/192911/0757, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období září 2002 ve výši 11 005 488 Kč,
- ze dne 29. 8. 2006, čj. 175350/06/192911/0757, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období říjen 2002 ve výši 7 930 962 Kč,
- ze dne 29. 8. 2006, čj. 175355/06/192911/0757, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období listopad 2002 ve výši 9 788 454 Kč,
- ze dne 29. 8. 2006, čj. 175365/06/192911/0757, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období prosinec 2002 ve výši 7 436 052 Kč,
- ze dne 29. 8. 2006, čj. 175371/06/192911/0757, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období leden 2003 ve výši 13 804 830 Kč,
- ze dne 29. 8. 2006, čj. 175372/06/192911/0757, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období únor 2003 ve výši 10 736 388 Kč,
- ze dne 29. 8. 2006, čj. 175374/06/192911/0757, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období březen 2003 ve výši 6 812 910 Kč,
- ze dne 29. 8. 2006, čj. 175375/06/192911/0757, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období duben 2003 ve výši 8 677 422 Kč,
- ze dne 29. 8. 2006, čj. 175377/06/192911/0757, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období květen 2003 ve výši 7 394 634 Kč, a
- ze dne 29. 8. 2006, čj. 175379/06/192911/0757, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období červen 2003 ve výši 6 916 806 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, který rozsudkem ze dne 15. 5. 2008, čj. 59 Ca 32/2007 - 104, rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud se zaměřil především na posouzení otázky, zda byla daň vyměřena před uplynutím prekluzivní lhůty podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle krajského soudu nebylo v posuzované věci sporu o tom, že právní skutečností významnou pro posouzení počátku a běhu tříleté prekluzivní lhůty, byl den 30. 10. 2003, kdy byla zahájena daňová kontrola za všechna sledovaná zdaňovací období. Tato skutečnost vyplynula také z obsahu daňového spisu. Posledním dnem tříleté prekluzivní lhůty pak byl den 31. 12. 2006. Běh této lhůty nebyl přerušen podle § 47 odst. 2 daňového řádu, protože výzvu daňového orgánu ze dne 27. 10. 2006 k doplnění odvolání krajský soud nepokládal za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. Krajský soud ověřil z daňového spisu i to, že rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 12. 2006, napadené žalobou, bylo téhož dne vypraveno, žalobci bylo doručeno dne 2. 1. 2007 a Ing. I. Š., zástupci žalobce, bylo doručeno dne 15. 1. 2007. Rozhodnutí žalovaného tak nabylo právní moci až v lednu 2007.

Daňový řád v § 47 výslovně nestanoví, zda je třeba, aby rozhodnutí o vyměření (doměření) daně nabylo v tříleté lhůtě i právní moci. Podle krajského soudu, který se odvolal na názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (usnesení ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007 - 161), je však právě okamžik nabytí právní moci rozhodnutí vlastností, která činí rozhodnutí závazným, tj. nenapadnutelným řádnými opravnými prostředky. Teprve tím, nikoliv faktickým vznikem nebo expedicí rozhodnutí, je ukončen postup daňového orgánu při vyměření či doměření daně. Je to jediné právní moc rozhodnutí, s níž daňový řád spojuje důležité právní účinky jako je závaznost, nezměnitelnost apod. Na tuto skutečnost nemá vliv ani předběžná vykonatelnost rozhodnutí v případech, kdy odvolání nemá odkladný účinek. Krajský soud proto v souladu s rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu uzavřel, že podle § 47 daňového řádu je nutno vyměřit či doměřit daň pravomocně ve lhůtě 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.

Vzhledem k tomu, že rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci až po marném uplynutí prekluzivní lhůty a žalobce tuto námitku uplatnil v žalobě, krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil. Ostatními žalobními námitkami se krajský soud pro nadbytečnost nezabýval.

III.1

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Dovola se stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel namítl, že považuje za dostatečně prokázané, že vydal dne 29. 12. 2006 rozhodnutí, kterým vyměřil žalobci daňovou povinnost jako úplnou a neměnnou, a to rozhodnutím, proti němuž není přípustný opravný prostředek podle § 48 odst. 12 daňového řádu. Rozhodnutí, proti němuž není přípustný řádný opravný prostředek, je v právní moci v okamžiku jeho vydání, neboť od tohoto okamžiku jej již nelze změnit. Pokud je takové rozhodnutí následně vypraveno v prekluzivní lhůtě podle § 47 daňového řádu, je třeba přihlédnout k tomu, že toto ustanovení výslovně nestanoví, zda je třeba, aby rozhodnutí o vyměření daně nabylo v tříleté lhůtě i právní moci. Nelze proto dovodit ani jeho rozpor s § 47 daňového řádu, jak učinil krajský soud v odůvodnění zrušovacího rozsudku.

Stěžovatel rovněž dodal, že je mu známa judikatura Nejvyššího správního soudu, ale zdůraznil, že tato judikatura představuje nový výklad k diskutovanému ustanovení daňového řádu. Stěžovatel nebyl s tímto výkladem seznámen do takové míry, aby mohl dopadnout na jeho názor, do té doby zastávaný a judikovaný opačně.

III.2

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí.

III.3

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Podle § 47 daňového řádu 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; 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. V posuzované věci je právní skutečností významnou pro posouzení počátku a běhu tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu den 30. 10. 2003, kdy byla u žalobce zahájena daňová kontrola za všechna posuzovaná zdaňovací období. Tato skutečnost vyplývá, jak uzavřel i krajský soud, z obsahu daňového spisu a mezi účastníky o ní není sporu. Posledním dnem tříleté prekluzivní lhůty je proto den 31. 12. 2006. Běh lhůty nebyl přerušen podle § 47 odst. 2 daňového řádu. I na tomto se ostatně oba účastníci shodují. Mezi účastníky dále není sporu o tom, že rozhodnutí stěžovatele ze dne 29. 12. 2006 bylo téhož dne vypraveno a bylo doručeno žalobci dne 2. 1. 2007 a Ing. I. Š., zástupci žalobce, dne 15. 1. 2007. I tyto skutečnosti vyplývají z obsahu daňového spisu.

Posouzení věci se odvíjí pouze od zodpovězení otázky, zda žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele nabylo právní moci dnem jeho vydání, tj. dne 29. 12. 2006, nebo až dnem jeho doručení zástupci žalobce, tj. dne 15. 1. 2007. V prvním z uvedených případů by účinky napadeného rozhodnutí nastaly před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně, ve druhém z uvedených případů již po jejím uplynutí.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007 - 161, č. 1542/2008 Sb. NSS, vyslovil právní názor, že daň je podle § 47 daňového řádu nutno vyměřit či doměřit pravomocně ve lhůtě 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. Vyměření daně nebo doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet po uplynutí lhůty stanovené v § 47 daňového řádu je nezákonným rozhodnutím.

Dále Nejvyšší správní soud musí odmítnout argumentaci stěžovatele, že pro nepřipustnost opravného prostředku proti rozhodnutí žalovaného (§ 48 odst. 12 daňového řádu), je toto rozhodnutí v právní moci v okamžiku jeho vydání, neboť poté je již nelze změnit.

Je pravdou, že § 47 odst. 1 daňového řádu výslovně nestanoví, zda je třeba, aby rozhodnutí o vyměření či doměření daně nabylo ve tříleté lhůtě právní moci. Daňový řád upravuje vyměřovací řízení v hlavě třetí. Výsledkem vyměřovacího řízení je správné a úplné stanovení základu daně a stanovení daně, její vyměření a předepsání do evidence daní. Podle § 46 odst. 1 daňového řádu stanoví správce daně podle výsledků vyměřovacího

řízení základ daně a její výši, která má být daňovému subjektu vyměřena a předepsána. O stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem a takto vyměřenou daň současně předepíše (§ 46 odst. 4 daňového řádu). Zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem a takto dodatečně stanovenou daň současně předepíše (§ 46 odst. 7 věta první daňového řádu).

Vyměření či doměření daně je fází vyměřovacího řízení, začínajícího vydáním rozhodnutí ve formě platebního či dodatečného platebního výměru, kterým správce daně daňový subjekt vyrozumí o stanoveném základu daně a vyměřené dani, a končícího nabytím právní moci těchto rozhodnutí. Teprve v okamžiku nabytí právní moci je daňová povinnost stanovená těmito rozhodnutími úplná a neměnná. Z procesního hlediska je teprve tímto okamžikem ukončen postup daňového orgánu při vyměření či doměření daně. Na tuto skutečnost nemá vliv ani předběžná vykonatelnost daňových rozhodnutí. Do doby nabytí právní moci není možné hovořit ani o poslední známé daňové povinnosti daňového subjektu (§ 41 odst. 1 věta poslední daňového řádu), neboť daň ještě nebyla pravomocně stanovena rozhodnutím správce daně.

Nejvyšší správní soud také připomíná, že daňový řád nestanoví lhůtu pro vyřízení odvolání. Tuto lhůtu stanovilo Ministerstvo financí vnitřním interním předpisem - Pokynem č. D-125, který však nemá povahu obecně závazného předpisu. S nedodržením lhůt pro vyřízení podle tohoto pokynu vzniká daňovému subjektu možnost domáhat se ochrany proti nečinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005 - 54, www.nssoud.cz, v němž zdejší soud posuzoval nečinnost správce ve vytýkacím řízení daně ve vztahu k pokynu č. D-144, jehož závěry lze plně aplikovat i na lhůty k vyřízení odvolání). Odvoláním napadená daňová rozhodnutí však přesto mohou nabýt právní moci s časovým odstupem od jejich vydání. Nelze přitom akceptovat, aby daňová rozhodnutí nabytí právní moci až po lhůtě stanovené v § 47 daňového řádu, jejímž marným uplynutím zaniká právo daň vyměřit či doměřit. Jiný výklad by vedl k tomu, že výše uvedená prekluzivní lhůta by mohla být libovolně, především nečinností správního odvolacího orgánu prodlužována k újmě daňového subjektu.

Pokud právo správce daně daň vyměřit či doměřit po uplynutí prekluzivní lhůty zaniká, je nutné, aby do této doby bylo rozhodnutí o vyměření či doměření daně perfektní, včetně nabytí právní moci. Obecně přitom platí, že rozhodnutí správce daně (stejně jako rozhodnutí jiných správních orgánů), jímž se ukládají povinnosti fyzické či právnické osobě, nemůže být pro tuto osobu závazné přede dnem, kdy bylo této osobě v souladu se zákonem doručeno, popř. oznámeno. Uvedené pravidlo platí bez ohledu na to, zda je proti předmětnému rozhodnutí přípustný opravný prostředek. Rozhodnutí obecně ani v tomto případě nemůže nabýt právní moci před tím, než bylo doručeno svému adresátu. Je přitom zcela nerozhodné, zda bylo rozhodnutí předáno k poštovní přepravě v den jeho vydání či později.

Nejvyšší správní soud proto uzavřel (obdobně jako již dříve v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, čj. 5 Afs 42/2004 - 61, www.nssoud.cz), že § 47 daňového řádu je třeba

vykládat tak, že daň je nutno ve lhůtě 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, vyměřit či doměřit pravomocně. Nestačí tedy, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně. Daňový subjekt se totiž teprve doručením rozhodnutí o dovolání dozví, jaká je konečná výše jeho daňové povinnosti.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomíná, že i jiné procesní normy platného českého práva, a to výslovně, spojují zásadní procesněprávní i hmotněprávní účinky rozhodnutí s okamžikem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí, jehož předpokladem je doručení, popř. oznámení, rozhodnutí jeho adresátu, nikoliv jeho vyhotovení nebo předání k poštovní přepravě. Podle § 73 odst. 1, 2, část věty před středníkem, správního řádu, nestanoví-li tento zákon jinak, je v právní moci rozhodnutí, které bylo oznámeno a proti kterému nelze podat odvolání. Podle § 54 odst. 5 a 6 s. ř. s. rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci. Podle § 159 o. s. ř. je doručený rozsudek, který již nelze napadnout odvoláním, v právní moci.

Rozhodnutí stěžovatele nabylo právní moci až po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Krajský soud pak posoudil právní otázku výkladu § 47 daňového řádu správně.

Stěžovatel namítl, že se jednalo o výklad diskutovaného ustanovení, s nímž nemohl být seznámen do té míry, aby mohl dopadnout na jeho dosud zastávaný názor. Nejvyšší správní soud k tomu připomíná, že nejasnost ve výkladu právní normy nemůže být na újmu subjektu, který je jejím adresátem, v daném případě daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek krajského soudu zákonným, proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce naopak měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které v tomto řízení důvodně vynaložil. Žalobci vznikly náklady za zastoupení advokátem a činily celkem 2400 Kč, tj. 2100 Kč za jeden úkon právní služby podle advokátního tarifu [§ 7, 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů], konkrétně za vyjádření ke kasační stížnosti, a 300 Kč jako paušální náhrada hotových výdajů (§ 13 odst. 3). Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Částka daně, vypočtená podle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty činí 456 Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení žalobce tedy činí 2856 Kč.

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

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu