

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Tomáše Zubka a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **P. Š.**, zastoupeného JUDr. Janem Stančíkem, advokátem se sídlem Mikulůvka 141, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2008, č. j. 15520/08-1102-700611, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 6. 2009, č. j. 30 Ca 19/2009 - 34,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4800 Kč k rukám JUDr. Jana Stančíka do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Finanční úřad v Rožnově pod Radhoštěm (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce dne 2. 2. 2005 kontrolu daně z příjmů fyzických osob mimo jiné za zdaňovací období roku 2001. Správce daně vydal dne 28. 2. 2006 dodatečný platební výměr č. j. 13009/06/404922/5713, kterým žalobci (na základě této daňové kontroly) doměřil daň z příjmů za výše uvedené zdaňovací období ve výši 32 500 Kč. Žalobce se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal. Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 11. 2008, č. j. 15520/08-1102-700611, odvolání žalobce zamítl.

Žalobce napadl uvedené rozhodnutí o odvolání žalobou podanou u Krajského soudu v Brně. Krajský soud rozsudkem ze dne 10. 6. 2009, č. j. 30 Ca 19/2009 - 34,

rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2008, č.j. 15520/08-1102-700611, zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění tohoto rozsudku uvedl, že shledal důvodnou námitku prekluze. Vycházel přitom z právního názoru Ústavního soudu vyjádřeného v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dostupného na http://nalus.usoud.cz, který popřel dosavadní model počítání prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), označovaný jako „1+3“, přičemž za správný považoval model, jež by bylo možné označit jako „0+3“. Podle něj dochází k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nikoli od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. V posuzované věci tak došlo k prekluzi práva vyměřit žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ke dni 31. 12. 2004, nikoli až ke dni 31. 12. 2005, jak tvrdil žalovaný. Jelikož správce daně učinil úkon směřující k vyměření daně (zahájení daňové kontroly) až v průběhu roku 2005, tj. po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu, nezaložil tím běh nové tříleté prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud nesouhlasil s názorem žalovaného, že v daném případě byl úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení protokol o ústním jednání ze dne 6. 1. 2003. Krajský soud v tomto směru poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, publikovaný pod č. 534/2005 Sb. NSS), podle které je úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu úkon správce daně, který musí fakticky směřovat k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, a o tomto úkonu musí být současně daňový subjekt řádným způsobem zpraven. Takovým kvalifikovaným úkonem může být místní šetření podle § 15 daňového řádu, zahájení daňové kontroly podle § 16 daňového řádu, výzva k předložení daňového přiznání podle § 40 daňového řádu či výzva k odstranění pochybností daňového přiznání nebo prokázání údajů v něm uvedených podle § 43 daňového řádu. Naopak úkonem směřujícím k vyměření daně nemůže být dožádání podle § 5 daňového řádu, žádost o prominutí daně podle § 55a daňového řádu ani rozhodnutí o nepovolení přezkumného řízení podle § 55b daňového řádu. Krajský soud zdůraznil, že z protokolu o ústním jednání ze dne 6. 1. 2003 je zřejmé, že žalobci byly položeny toliko obecné otázky, vztahující se k jeho daňové povinnosti, aniž by bylo patrné, k jakému konkrétnímu zdaňovacímu období otázky směřovaly. Navíc na něj až do zahájení daňové kontroly nenavazovaly v přiměřených časových intervalech žádné úkony správce daně, o nichž by byl žalobce řádným způsobem zpraven. Žalovaným zmiňované místní šetření ze dne 28. 6. 2004 se týkalo jiného daňového subjektu (Stavební bytové družstvo Rožnov pod Radhoštěm) a žalobce o tomto místním šetření ani nebyl informován. Rovněž žalovaným zmiňované výzvy bankám nesměřují k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a žalobce o nich také nebyl nijak zpraven. Krajský soud proto napadené rozhodnutí žalovaného zrušil, aniž by se zabýval ostatními žalobními námitkami.

Žalovaný (dále jen „stěžovatel") podal proti rozsudku krajského soudu včas kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy jednak pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (prekluze práva vyměřit daň) a jednak nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (krajský soud se „nezabýval všemi žalobními námitkami, ale pouze námitkou prekluze, kterou přitom nesprávně posoudil, tj. nepřezkoumal napadené

rozhodnutí stěžovatele meritorně v rozsahu všech žalobních bodů a nezabýval se proto skutečnostmi, které jsou podstatné pro rozhodnutí o věci samé“). Stěžovatel ohledně prekluze práva vyměřit daň zastává právní názor, že prekluzivní lhůta u daňové povinnosti, u které existuje zákonná povinnost předložit daňové přiznání, začíná běžet od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání. Lhůta pro doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2001 počíná běžet dnem 31. 12. 2002, neboť teprve v roce 2002 vznikla žalobci povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období. Daňová kontrola za předmětné zdaňovací období byla u žalobce zahájena dne 2. 2. 2005, tedy ve lhůtě stanovené v § 47 daňového řádu. Stěžovatel na podporu svého právního názoru odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 42/2008 - 84, dostupný na www.nssoud.cz, ve kterém je uvedeno, že „*zákon z hlediska běhu prekluzivní lhůty, ve které zaniká právo státu vyměřit či dodatečně vyměřit daň, rozlišuje dva počátky běhu prekluzivní lhůty: u těch daňových povinností, u kterých existuje zákonná povinnost předložit daňové přiznání odvozuje běh prekluzivní lhůty od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání; u daňových povinností, se kterými není spojena povinnost předkládat daňové přiznání pak odvozuje běh prekluzivní lhůty od konce kalendářního roku ve kterém daňová povinnost vznikla*“. Dále se ve zmiňovaném rozsudku uvádí, že „*pokud jde o daně, se kterými zákon spojuje povinnost předložit daňové přiznání, je nanejvýš logické odvodit počátek běhu prekluzivní lhůty od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit přiznání k dani, neboť před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání není daň splatná, daňový subjekt nemá povinnost ani daň přiznat ani ji uhradit, a správce daně ani není před uplynutím lhůty pro podání přiznání oprávněn splnění předmětné povinnosti prověřovat*“. Stěžovatel odkazuje také na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2009, č. j. 5 Afs 15/2009 - 105, dostupné na www.nssoud.cz, kterým byla otázka výkladu ustanovení § 47 daňového řádu předložena k rozhodnutí rozšířenému senátu podle § 17 s. ř. s. Předkládající pátý senát Nejvyššího správního soudu rovněž zastává právní názor, že daňový řád důsledně rozlišuje dva počátky běhu prekluzivní lhůty s ohledem na rozličnou povahu hmotně-právních úprav jednotlivých daní.

Stěžovatel zdůrazňuje, že nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 obsahuje mnohá specifika odlišná od případu žalobce. Za prvé: V případě rozhodovaném Ústavním soudem šlo o zdanění zcela specifického příjmu fyzické osoby, a to příjmu z prodeje bytu, nikoli o zdanění příjmu z převodu členských práv, jak tomu bylo u žalobce. Podle § 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2000 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), byl příjem z prodeje bytu osvobozen od daně, pokud jej prodávající vlastnil a současně v něm měl bydliště nejméně po dobu dvou let bezprostředně před prodejem. Z citovaného nálezu vyplývá, že v daném případě šlo o byt původně v družstevním vlastnictví, v němž stěžovatelka žila od svého narození a který byl převeden do jejího vlastnictví sice až v roce 1997, ale podmínky pro jeho převod splnila již v roce 1995 (k dřívějšímu nabytí vlastnictví nedošlo pro porušení zákona ze strany bytového družstva). Ústavní soud uvedl, že „stěžovatelka podmínku vlastnictví nesplňovala, jen když správce daně ignoroval specifika transformačního procesu“. Za druhé: Ústavní soud v dané věci zdůraznil, že první úkon směřující k vyměření daně, kterým bylo doručení výzvy k podání daňového přiznání, učinil správce daně až v listopadu 2002 „těsně na konci lhůty“ upravené v § 47 daňového řádu a navíc „po předchozí nečinnosti“. Za třetí: Ústavní soud vzal v úvahu, že údaje o

změně vlastnictví jsou zveřejňovány v katastru nemovitostí a jsou tak přístupné rovněž správcům daně. Teprve všechny výše uvedené skutečnosti vedly Ústavní soud k závěru, že zdanění byl podroben „příjem, u nějž nebylo nesporné, že byl vzhledem k okolnostem případu od daně osvobozen“, čímž došlo k porušení základního práva garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Podle názoru stěžovatele právě pro uvedená specifika dospěl Ústavní soud k závěru, že v tomto konkrétním případě nelze tolerovat extenzivní výklad lhůt k vyměření ani přehnaně restriktivní výklad podmínek osvobození od daně. Stěžovatel má za to, že závěry týkající se počátku a tím i délky a přerušení běhu lhůty pro vyměření a doměření daně upravené v § 47 daňového řádu Ústavní soud učinil pouze ve vazbě na specifika konkrétního případu – zdanění příjmu z prodeje bytu, který je při splnění zákonem stanovených podmínek od daně osvobozen.

Případ žalobce je podle stěžovatele naprosto odlišný. Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2001 podal žalobce u správce daně dne 2. 4. 2002. Správce daně vyměřil předmětnou daň shodně s údaji uvedenými v daňovém přiznání podle § 46 odst. 5 daňového řádu dne 2. 4. 2002. Tříletá lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu v tomto případě počala běžet dnem 31. 12. 2002 a její konec tedy připadal na 31. 12. 2005. Dne 2. 2. 2005, tj. v průběhu předmětné prekluzivní lhůty, zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu. Zahájení daňové kontroly je úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, na základě kterého počala běžet od konce roku 2005 nová tříletá prekluzivní lhůta pro dodatečné vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2001. Dodatečný platební výměr vydaný správcem daně dne 28. 2. 2006 tedy nebyl vydán po uplynutí prekluzivní lhůty, jak uvedl nesprávně krajský soud. Na rozdíl od případu řešeného Ústavním soudem byla žalobci předmětná daň dodatečně vyměřena až na základě výsledku daňové kontroly. Nejedná se o daň vyměřenou po „předchozí nečinnosti“, kdy správce daně mohl získat informace z veřejných zdrojů (katastru nemovitostí), jak tomu bylo v případě uvedeného nálezu Ústavního soudu. V případě žalobce totiž nelze o „předchozí nečinnosti“ správce daně hovořit, neboť správce daně před zahájením daňové kontroly činil úkony k získání informací o předmětu zdanění – viz protokol o místním šetření ze dne 28. 6. 2004, výzvy bankám (např. výzva ze dne 29. 11. 2004 zaslaná Komerční bance a. s.) a protokol o ústním jednání ze dne 6. 1 . 2003, v rámci něhož správce daně prověřoval příjmy žalobce dosažené mimo jiné i ve zdaňovacím období roku 2001.

Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu, a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

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 citovaném nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, Ústavní soud vyložil ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu tak, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně, stanovena uvedeným ustanovením, počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nikoli od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Ústavní soud konstatoval, že *„lhůtu k vyměření daně nelze prodlužovat bez racionálního vysvětlení důvodů, proč nebyla věc vyřízena v základní tříleté lhůtě. Účelem tříleté propadné lhůty je nastolení právní jistoty o tom, kolik má být na dani zaplaceno. Na tomto konstatování nic nemění ani skutečnost, že má jít o výklad ustálený (a odborníky zastávaný) a v tomto úzkém pojetí tedy předvídatelný.“* Ve vztahu k prekluzi daně Ústavní soud uvedl, že ustanovení § 47 daňového řádu je nutno interpretovat ve světle principu *in dubio pro libertate*, tzn. v případě pochybností se přiklonit k takovému výkladu citované normy, který nejméně zasahuje do ústavně garantovaných práv jednotlivce. Za absurdní považoval výklad § 47 daňového řádu podaný Nejvyšším správním soudem, protože *„složitým výkladem prodlužuje jasně stanovenou tříletou lhůtu na lhůtu čtyřletou. Výsledkem je prodloužení nejistoty daňového subjektu (...).“* Dle Ústavního soudu tak Nejvyšší správní soud v daném případě *„zaujal výklad, který potvrdil jako správný postup správce daně, který „otevřel“ lhůtu k vyměření daně (jejíž maximální délka byla vyložena extenzivně), v samém jejím konci, po předchozí nečinnosti. Ústavnímu soudu není zřejmé, na základě jakých faktů Nejvyšší správní soud považoval postup správce daně za postup neporušující zákaz libovůle.“*

Uvedeným nálezem Ústavního soudu byla překonána ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu, která spojovala počátek běhu lhůty s uplynutím zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Aps 5/2006 - 98, publikovaný pod č. 1304/2007 Sb. NSS, rozsudek ze dne 19. 9. 2007, č. j. 7 Afs 187/2006 - 85, dostupný na www.nssoud.cz, nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikované pod č. 1542/2008 Sb. NSS).

Krajský soud správně zdůraznil, že byl povinen zásadní změnu judikatury týkající se výkladu počítání lhůt podle § 47 odst. 1 daňového řádu zohlednit, neboť právní názor Ústavního soudu je pro rozhodování obecných soudů precedenčně závazný. Zásadně tedy platí, že *„obecné soudy musí respektovat ústavněprávní výklady Ústavního soudu, tj. jím „vyložené a aplikované nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o něž se výrok předmětného nálezu opíral“, jednoduše řečeno, následovat precedenty. Nesplnění těchto požadavků představuje*

porušení čl. 89 odst. 2 Ústavy ve spojení s čl. 1 odst. 1 Ústavy a představuje též porušení subjektivního základního práva dotyčné osoby podle čl. 36 odst. 1 Listiny, totiž práva „domáhat se stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu“. Pouze v naprosto výjimečných případech se mohou obecné soudy odchýlit od předchozího právního názoru Ústavního soudu, a to *„dojde-li „k následnému shledání dostatečných relevantních důvodů podložených racionálními a přesvědčivějšími argumenty, ve svém souhrnu více konformnějšími s právním řádem jako významovým celkem a svědčícími tak pro změnu judikatury“, a za situace, kdy obecný soud přednese ústavněprávní argumentaci „přesvědčivě přinejmenším konkurující obecně platným tezím vyloženým v nálezu“* (srov. nález Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, publikovaný pod N 190/47 SbNU 465).

Právní názor Ústavního soudu na počítání lhůt podle § 47 odst. 1 daňového řádu reflektoval Nejvyšší správní soud ve vztahu k daním z příjmu již v několika svých rozhodnutích (srov. např. rozsudky ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 – 108, ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 – 101, ze dne 14. 5. 2009, č. j. 9 Afs 75/2008 – 46, ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 41/2009 – 99, ze dne 25. 5. 2009, č. j. 2 Afs 60/2008 – 76, ze dne 18. 6. 2009, č. j. 8 Afs 62/2007 – 90, ze dne 24. 6. 2009, č. j. 1 Afs 55/2009 – 70, ze dne 31. 8. 2009, č. j. 2 Afs 71/2008 – 228, a ze dne 10. 2. 2010, č. j. 1 Afs 2/2010 – 103, dostupné na www.nssoud.cz).

V posuzované věci se jedná o doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001. Daňová kontrola, na jejímž základě byla daň za předmětné zdaňovací období doměřena, byla zahájena u žalobce dne 2. 2. 2005. Tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daně podle § 47 odst. 1 daňového řádu, počítaná s přihlédnutím k právnímu názoru Ústavního soudu, vyjádřenému v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, uplynula v daném případě dne 31. 12. 2004. Je tedy zjevné, že daňová kontrola byla dne 2. 2. 2005 zahájena již po uplynutí zákonné lhůty pro doměření daně a jejím zahájením tak nemohlo dojít k přerušení lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s názorem krajského soudu, že daň byla doměřena nezákonně.

Z výše uvedeného vyplývá, že stížní námitka týkající se nesprávného právního posouzení otázky prekluze práva doměřit daň krajským soudem není důvodná. Stěžovatelův právní názor, že prekluzivní lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu u daně z příjmů fyzických osob, u které existuje zákonná povinnost předložit daňové přiznání, počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, je totiž totožný s předcházející judikaturou Nejvyššího správního soudu, která však byla jednoznačně překonána uvedeným nálezem Ústavního soudu. Stěžovatel se přitom opírá zejména o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č.j. 9 Afs 42/2008 – 84, který se nepřípustným způsobem odchýlil od právního názoru Ústavního soudu, vyjádřeného v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, aniž by obsahoval jakoukoli *„ústavněprávní argumentaci přesvědčivě přinejmenším konkurující“* tezím vyloženým v tomto nálezu. Jmenovaný rozsudek devátého senátu stojí – stejně jako usnesení pátého senátu zdejšího soudu ze dne 16. 6. 2009, č. j. 5 Afs 15/2009 – 105, na které stěžovatel rovněž odkazuje – na výkladu § 47 odst. 1 daňového řádu, který Ústavní soud označil za absurdní, nepřijatelně extenzivní a proto ústavně nekonformní. Za výše uvedených okolností je proto Nejvyšší správní soud v projednávané věci povinen

respektovat právní názor vyjádřený Ústavním soudem a vykládat ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu ústavně konformně.

Neobstojí ani argumentace stěžovatele, že výklad počítání lhůt podle § 47 odst. 1 daňového řádu Ústavní soud učinil pouze ve vazbě na specifika konkrétního případu – zdanění příjmu z prodeje bytu, který je při splnění zákonem stanovených podmínek od daně osvobozen. Podle názoru Nejvyššího správního soudu sice Ústavní soud rozhodoval ve specifickém skutkovém kontextu, nicméně dospěl ke zcela obecnému závěru, že ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu je nutno interpretovat ve světle principu *in dubio pro libertate* tak, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně, stanovena uvedeným ustanovením, počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nikoli od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Ustanovení § 47 daňového řádu upravuje prekluzivní lhůty obecně, proto je třeba tento ústavně konformní výklad aplikovat u všech daní, nikoli jen u zdanění příjmu z prodeje bytu daní z příjmů fyzických osob.

Co se týče druhé stížní námitky, podle níž je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, jelikož krajský soud se „nezabýval všemi žalobními námitkami, ale pouze námitkou prekluze, kterou přitom nesprávně posoudil“, tak Nejvyšší správní soud předně v obecné rovině konstatuje, že tato námitka stěžovateli v daném případě nepřísluší. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu se uplatňuje dispoziční zásada, upravená v § 75 odst. 2, větě první s. ř. s. Není úkolem soudu, aby se zabýval žalobcovou záležitostí v celé její šíři (s výjimkou skutečností, ke kterým je povinen přihlédnout z úřední povinnosti), nýbrž je věcí žalobce, aby soudu vymezil, v čem přesně spatřuje nezákonnost, jíž se dopustil správní orgán. Soud je povinen se s námitkami vznesenými žalobcem vypořádat, ovšem neučiní-li tak, nemůže tím být zkrácen na svých právech žalovaný (správní orgán), ale toliko žalobce. Má-li tedy v řízení o kasační stížnosti postavení stěžovatele žalovaný, nepřísluší mu namítat, že napadený rozsudek krajského soudu je z tohoto důvodu nepřezkoumatelný; může jen upozornit na existenci skutečností, ke kterým je kasační soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Nadto, za situace, kdy krajský soud správně usoudil, že právo doměřit daň bylo prekludováno, postrádá jakéhokoli smyslu posuzovat důvodnost ostatních žalobních námitek.

S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 in fine s. ř. s.). Soud přitom neshledal žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 3, věta za středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalobce naopak měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci takové náklady vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem a činily celkem 4800 Kč. Byly tvořeny odměnou za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a sepsání vyjádření ke kasační stížnosti) po 2100 Kč podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování

právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, a dvěmi paušálními náhradami hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 citované vyhlášky.

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

V Brně dne 24. března 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu