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 žalobce **Rozvoj, stavební bytové družstvo**, se sídlem Opava, U Cukrovaru 1282/9, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 10. 2009, č. j. 22 Ca 217/2008 - 32, ve znění opravného usnesení ze dne 22. 12. 2009, č. j. 22 Ca 217/2008 - 49,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 10. 2009, č. j. 22 Ca 217/2008 – 32, ve znění opravného usnesení ze dne 22. 12. 2009, č. j. 22 Ca 217/2008 – 49, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 5. 6. 2008, č. j. 1997/08-1202-802031 (dále jen „napadené rozhodnutí ve věci daně z příjmů“), zamítl žalovaný podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 11. 2007, č. j. 196824/07/384911/6282, kterým bylo podle ustanovení § 49 odst. 2 písm. b) daňového řádu zamítnuto odvolání žalobce pro jeho opožděnost. Toto odvolání směřovalo proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 19. 6. 2007, č. j. 137751/07/384911/6282, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 107 635 Kč.

Rozhodnutím ze dne 4. 4. 2008, č. j. 13944/07-1500-805811 (dále jen „napadené rozhodnutí ve věci penále“), zamítl žalovaný podle ustanovení § 50 odst. 6 daňového řádu odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daňové penále ze dne 19. 9. 2007,

č. j. 180745/07/384911/6282, kterým byl žalobci sdělen předpis penále za prodlení úhrady daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 110 060 Kč.

Obě rozhodnutí žalovaného napadl žalobce dvěma samostatnými žalobami u Krajského soudu v Ostravě. Krajský soud (poté, co obě řízení spojil ke společnému projednání) rozsudkem ze dne 21. 10. 2009, č. j. 22 Ca 217/2008 – 32, ve znění opravného usnesení ze dne 22. 12. 2009, č. j. 22 Ca 217/2008 – 49, žaloby zamítl.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku konstatoval, že pro posouzení důvodnosti obou žalob je prioritní vypořádat se s charakterem plné moci, udělené v daňovém řízení zástupci žalobce dne 7. 11. 2006. Daňové orgány totiž z platnosti (a tedy použitelnosti) této plné moci v době doručování platebního výměru (ve věci daně z příjmů) při svých závěrech o opožděnosti podaného odvolání vycházely. Na základě obsahu tohoto zmocnění měl krajský soud za to, že ve vztahu k dani z příjmů je nutno ji považovat za plnou moc neomezenou. Její časové omezení bylo ohraničeno dnem 1. 8. 2007, kdy její platnost zanikla. Na základě tohoto výkladu obsahu plné moci ze dne 7. 11. 2006 pak krajský soud usoudil, že plná moc, udělená zástupci žalobce dne 31. 1. 2007 k zastupování v probíhající daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za rok 2003, byla právně bezvýznamnou, neboť toliko vymezovala zastupování daňovým poradcem úžeji než plná moc ze dne 7. 11. 2006. Své opodstatnění by tato v pořadí druhá plná moc měla pouze v případě, že by ještě po dni 1. 8. 2007, kdy platnost plné moci ze dne 7. 11. 2006 zanikla, stále probíhala daňová kontrola uvedené daně. K takové situaci však v posuzované věci nedošlo. Daňová kontrola není totiž samostatným daňovým řízením, proto pro zastupování v ní nebylo třeba zvláštní (nové) plné moci.. Krajský soud nepřisvědčil ani žalobcově výkladu ustanovení § 17 odst. 7 věty třetí daňového řádu. Uvedl, že splnění daňové povinnosti nepředstavuje povinnost, která byla v daňovém řízení nezastupitelná, jak to má na mysli zmiňované ustanovení.

Uvedeným závěrům o neomezeném charakteru plné moci ze dne 7. 11. 2006 pak zcela koresponduje postup správce daně, který v souladu s ustanovením § 17 odst. 1 daňového řádu doručil písemnost (dodatečný platební výměr) pouze zástupci žalobce. Stalo se tak dne 9. 7. 2007, tj. v době platnosti plné moci ze dne 7. 11. 2006, která zanikla až ke dni 1. 8. 2007. Ve vztahu k napadenému rozhodnutí ve věci daně z příjmů krajský soud uzavřel, že lhůtu k podání odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru bylo nutno vázat na den doručení tohoto rozhodnutí zástupci žalobce, tj. na 9. 7. 2007, takže posledním dnem lhůty k podání odvolání byl den 8. 8. 2007. Odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí bylo podáno až dne 15. 10. 2007, tedy opožděně.

Ve vztahu k napadenému rozhodnutí ve věci penále krajský soud odkázal na své úvahy ohledně povahy plné moci ze dne 7. 11. 2006 a s tím související výklady. Námitku předčasnosti vydání napadeného rozhodnutí ve věci penále shledal nedůvodnou, neboť měl za nepochybné, že dodatečný platební výměr nabyl právní moci již dne 9. 8. 2007. Neexistovala proto žádná překážka, pro kterou by nemohl být dne 19. 9. 2007 vydán platební výměr na daňové penále. Ten byl pak i řádně doručen přímo žalobci, který v té době nebyl zastoupen, neboť plná moc ze dne 7. 11. 2006 zanikla ke dni 1. 8. 2007 a další plná moc ze dne 31. 1. 2007, která byla udělena na dobu neurčitou, se vztahovala pouze

k zastupování v probíhající daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za rok 2003, jejíž součástí však vyměření penále nebylo.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž explicitně neodkázal na konkrétní zákonný důvod. Z obsahu kasační stížnosti je nicméně zřejmé, že stěžovatelem jsou tvrzeny kasační důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Právní subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. je věcí právního hodnocení věci Nejvyšším správním soudem a nejde proto o nedostatek návrhu, který by bránil jeho věcnému projednání (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2002 - 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS; všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

Stěžovatel především nesouhlasí s tím, že krajský soud považoval plnou moc ze dne 7. 11. 2006 za neomezenou. Poukazuje přitom na její obsah, na projevenou vůli daňového subjektu i na neudržitelnost závěrů krajského soudu, pokud jde o jeho tvrzení o apriorní nemožnosti aplikace ustanovení § 51 odst. 1 daňového řádu. Za absurdní považuje představu, že by se v průběhu daňového řízení mohla právní moc neomezená (podle názoru žalovaného a krajského soudu) změnit na právní moc omezenou; to odmítá i judikatura Nejvyššího správního soudu. Plná moc nemůže být zároveň omezenou a neomezenou. Tuto argumentaci stěžovatel dále podrobně rozvedl.

Dále stěžovatel nesouhlasí s tím, že by plná moc ze dne 31. 1. 2007 měla být právně bezvýznamná. Každá plná moc je právně významná, neboť obsahuje projev vůle zmocnitele; lze jen těžko obhajovat tezi, že zmocnitel učinil nový projev vůle, aniž by chtěl na dosavadním právním stavu něco měnit. Stěžovatel tuto novou plnou moc pro daňovou kontrolu ze dne 31. 1. 2007 předložil, neboť sám správce daně se domníval, že plná moc ze dne 26. 11. 2006 je omezená a že se na daňovou kontrolu nevztahuje. To ostatně plyne i z průběhu jednání ze dne 4. 1. 2007, kdy správce daně zahájil daňovou kontrolu přímo se stěžovatelem. Pokud by byl akceptován názor krajského soudu, že plná moc ze dne 7. 11. 2006 byla neomezená a druhá plná moc ze dne 31. 1. 2007 byla bezvýznamná, znamenalo by to, že zahájení daňové kontroly a veškeré další úkony až do jejího ukončení, měly být činěny za účasti zástupce žalobce, jinak by byly právně bezvýznamnými. Zástupce žalobce se poprvé v rámci daňové kontroly zúčastnil jednání až dne 22. 2. 2007; kontrola však byla zahájena již dne 4. 1. 2007, a to bez účasti zástupce. Takový postup by tedy nemohl způsobit zahájení daňové kontroly, neboť se jejího zahájení neúčastnil zástupce žalobce s neomezenou plnou mocí.

Navíc stěžovatel namítá, že samotná daňová kontrola byla zahájena až po prekluzi práva vyměřit daň. Stěžovatel uvádí, že podle ustanovení § 38m odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, je povinen podávat daňové přiznání z příjmu právnických osob každoročně, a to na základě prosté existence právnické osoby v daném zdaňovacím období. Daňová kontrola byla vedena ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003. Od konce tohoto roku počala běžet prekluzivní lhůta, která uplynula dne 31. 12. 2006. Veškeré úkony správce daně však byly učiněny až po jejím uplynutí. Ke způsobu počítání běhu prekluzivní lhůty odkazuje stěžovatel na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (všechna

rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z http://nalus.usoud.cz). K daňové prekluzi podle ustanovení § 47 daňového řádu jsou soudy povinny přihlížet z úřední povinnosti, a to podle nálezu Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07. Krajský soud však k této otázce nepřihlédl, nevypořádal se s ní a jeho rozsudek je proto v rámci této právní otázky nepřezkoumatelný. Dále pak stěžovatel ještě podotýká, že nemohla-li být vyměřena daň z důvodu prekluze, nemohlo být vyměřeno ani její příslušenství, které sleduje její osud.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá předchozí vyjádření ve věci a navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost.

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.

Z povahy věci se Nejvyšší správní soud nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu z důvodu absence vypořádání otázky daňové prekluze. Nutno ovšem podotknout, že tuto námitku poprvé stěžovatel uplatnil až v kasační stížnosti; v žalobě se taková právní argumentace vůbec neobjevila. Stěžovatel tedy jednak v kasační stížnosti prekluzi práva na doměření daně věcně uplatňuje, jednak považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, neboť se krajský soud sám z úřední povinnosti daňovou prekluzí nezabýval.

Podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.* Vzhledem k tomu, že stěžovateli nic nebránilo námitku daňové prekluze uplatnit již v řízení před krajským soudem, nelze ji coby kasační námitku meritorně projednat v rámci řízení o kasační stížnosti.

Bez ohledu na konstatovanou nepřípustnost kasační námitky se Nejvyšší správní soud zákonností napadeného rozsudku krajského soudu zabýval i *ex officio*, z důvodů uvedených v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je totiž *Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.*

Shora uvedené důvody, pro které může být v řízení o kasační stížnosti překročena dispoziční zásada (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), mají povahu vážných procesních deficitů v řízení před krajskými soudy, které svou intenzitou atakují ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Z ustálené judikatury Ústavního soudu zcela zřetelně plyne též další, specifický důvod pro tento postup, a sice nezohlednění prekluze práva uložit účastníku správního řízení nějakou povinnost, byť by nebyla v řízení před správními soudy namítána. Například v nálezu ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07 Ústavní soud uvedl, že *„[p]okud soud nepřihlédl ex offo k prekluzi práva správce daně*

dodatečně vyměřit daň (§ 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), porušil tím právo na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.“ Obdobně se z nálezu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07 podává, že *„[k] prekluzi subjektivního veřejného práva státu na vyměření či doměření daně podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dochází marným uplynutím tam uvedené lhůty. Následkem je zánik subjektivního práva, přičemž k tomuto následku se přihlíží z úřední povinnosti. To platí pro jakýkoliv orgán veřejné moci, tedy rovněž v řízení soudním. Nebrání tomu ani přezkumná povaha řízení, ani dispoziční zásada. Vázanost soudního přezkumu na žalobní body podle § 75 odst. 2 s. ř. s. je zásadně správná, avšak nelze ji absolutizovat.*“ Na tuto judikaturu Ústavního soudu navazuje i rozhodovací praxe zdejšího soudu – viz například rozsudek ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 33/2009 - 124, in www.nssoud.cz).

Vycházejíc z těchto požadavků vyslovených Ústavním soudem, zabýval se Nejvyšší správní soud, i přes konstatovanou nepřípustnost kasační námitky, ex officio tím, zda právo správce daně dodatečně stěžovateli stanovit daň ještě před jeho pravomocným doměřením neprekludovalo; dospěl přitom k názoru, že částečně se tak skutečně stalo.

Prekluze práva daň vyměřit nebo doměřit je upravena v ustanovení § 47 daňového řádu. Vyplývá z něj, 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 daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období* (odstavec první); pokud však byl *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* (odstavec druhý).

V otázce počítání běhu prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 daňového řádu se zásadním způsobem vyjádřil Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. V něm vyložil ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu tak, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně, stanovená citovaným ustanovením, počíná běžet od konce zdaňovacího období, za něž vznikla povinnost daň odvést, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Dosavadní ustálená judikatura přitom spojovala počátek běhu lhůty právě s uplynutím zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Aps 5/2006 - 98, č. 1304/2007 Sb. NSS, ze dne 19. 9. 2007, č. j. 7 Afs 187/2006 - 85, nebo ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, č. 1542/2008 Sb. NSS). V intencích jmenovaného nálezu Ústavního soudu již Nejvyšší správní soud rozhodl například v rozsudku ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 – 101.

V nyní posuzovaném případě se jednalo o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003. Z daňového spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že dne 4. 1. 2007 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, a to protokolem č. j. 2108/07/384931/1138. Zpráva z daňové kontroly byla se stěžovatelem projednána dne 19. 6. 2007, č. j. 51860/07/384931/1138. Z daňového

spisu nevyplynulo, že by správce daně učinil vůči stěžovateli jakékoliv úkony přede dnem 4. 1. 2007. Tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daně tedy uplynula v posuzované věci dne 31. 12. 2006. Je tak zjevné, že daňová kontrola (jakožto první úkon správce daně způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty – k tomu viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004-52, publikovaný pod č. 634/2005 Sb. NSS) byla dne 4. 1. 2007 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. Daň tedy byla doměřena nezákonně, a to bez dalšího. Pokud jde o daňové penále, to je podle ustanovení § 58 daňového řádu příslušenstvím daně. Příslušenství daně sleduje osud daně, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak. V nyní posuzovaném případě je tedy nutno dále konstatovat, že nejen že prekludovalo právo na doměření daně, nýbrž současně prekludovalo i právo na předepsání daňového penále, které sleduje osud daně.

S ohledem na učiněné závěry stran prekluze daňové povinnosti i prekluze povinnosti platit daňové penále, je Nejvyšší správní soud povinen vyslovit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu. Krajský soud nevypořádal otázku daňové prekluze, ačkoliv byl povinen z úřední povinnosti (i při absenci výslovné námitky) k této právní skutečnosti přihlížet. Pokud by se daňovou prekluzí zabýval, nemohl by dojít k jinému závěru, než že právo státu na doměření daně a předepsání daňového penále v posuzovaném případě prekludovalo. Z důvodu absence této nutné právní úvahy tak krajský soud připustil meritorní soudní přezkum ve věci *de iure* neexistující daňové povinnosti (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 33/2009 – 124).

Za této situace by dále postrádalo jakéhokoli smyslu posuzovat důvodnost dalších kasačních námitek stěžovatele, neboť je-li právo daň doměřit a předepsat penále prekludováno, je zcela bezpředmětné, zabývat se dalším hmotně právním posouzením případu.

Z uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud naznal, že je naplněn kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a proto mu nezbylo, než napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne, vázán právním názorem vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), tj. vypořádá z úřední povinnosti otázku daňové prekluze a odstraní nepřezkoumatelnost rozsudku spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první 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 11. listopadu 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu