

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Tomáše Zubka v právní věci žalobce **D. H.,** zastoupeného JUDr. Jaromírem Josefem, advokátem se sídlem Hodonín, Masarykovo nám. 8, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 10. 2006, č. j. 15525/06-1100-706807, č. j. 15526/06-1100-706807, č. j. 15527/06-1100-706807, č. j. 13787/06-1300-708460, č. j. 13788/06-1300-708460, č. j. 13789/06-1300-708460, č. j. 13790/06-1300-708460, č. j. 13792/06-1300-708460, č. j. 13793/06-1300-708460, č. j. 13795/06-1300-708460, č. j. 13796/06-1300-708460, č. j. 13797/06-1300-708460, č. j. 13798/06-1300-708460 a č. j. 13799/06-1300-708460, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 11. 2008, č. j. 29 Ca 362/2006 - 65,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 11. 2008, č. j. 29 Ca 362/2006 – 65 **se** ve výrocích II. a III. **zrušuje** a věc **se vrací** v tomto rozsahu tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutími žalovaného ze dne 26. 10. 2006, č. j. 15525/06-1100-706807, č. j. 15526/06-1100-706807, č. j. 15527/06-1100-706807, č. j. 13787/06-1300-708460, č. j. 13788/06-1300-708460, č. j. 13789/06-1300-708460, č. j. 13790/06-1300-708460, č. j. 13792/06-1300-708460, č. j. 13793/06-1300-708460, č. j. 13795/06-1300-708460, č. j. 13796/06-1300-708460, č. j. 13797/06-1300-708460, č. j. 13798/06-1300-708460 a č. j. 13799/06-1300-708460 byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům ze dne 7. 12. 2005, č. j. 72164/05/311921/6168, č. j. 72169/05/311921/6168 a č. j. 72185/05/311921/6168, a ze dne 6. 12. 2005 (správně 7. 12. 2005) č. j. 72285/05/311921/6168, č. j. 72374/05/311921/6168, č. j. 72382/05/311921/6168, č. j. 72397/05/311921/6168, č. j. 72400/05/311921/6168, č. j. 72404/05/311921/6168, č. j. 72409/05/311921/6168, č. j. 72413/05/311921/6168, č. j. 72418/05/311921/6168, č. j. 72423/05/311921/6168 a č. j. 72429/05/311921/6168, kterými Finanční úřad ve Veselí nad Moravou dodatečně vyměřil žalobci jako dědici po zemřelém F. H. poměrnou část daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998, 1999 a 2000 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 1998, 1. čtvrtletí roku 1999, 2. čtvrtletí roku 1999, 3. čtvrtletí roku 1999, 4. čtvrtletí roku 1999, 1. čtvrtletí roku 2000, 2. čtvrtletí roku 2000, 3. čtvrtletí roku 2000, 4. čtvrtletí roku 2000, 1. čtvrtletí roku 2001 a 2. čtvrtletí roku 2001.

Tato rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Brně, který nejprve usnesením ze dne 4. 1. 2007 žaloby proti jednotlivým rozhodnutím žalovaného vyloučil k samostatnému řízení a následně je rozsudkem ze dne 11. 11. 2008, č. j. 29 Ca 362/2006 - 65 spojil ke společnému projednání a rozhodnutí (výrok I.), žaloby zamítl (výrok II.) a rozhodl, že se žádnému z účastníků nepřiznává náhrada nákladů řízení (výrok III.). V odůvodnění tohoto rozsudku krajský soud uvedl, že správce daně nepřekročil zákonem stanovené meze správního uvážení, jak namítal žalobce, neboť si byl podle § 28 daňového řádu oprávněn učinit úsudek o tom, kdo je dědicem. Úsudek správce daně, že zákonným dědicem se po zemřelém F. H. stane jeho pozůstalá manželka (Mgr. M. H.) a jeho dva synové (žalobce a M. H.), byl navíc posléze potvrzen dědickým soudem jako správný. Krajský soud nesouhlasil s žalobcem, že by správce daně postupoval správně pouze tehdy, pokud by měl zjištěn okruh dědiců a současně by měl vědomost o tom, že tyto osoby dědictví neodmítly. Krajský soud naopak souhlasil s žalovaným, že správce daně nemusí proto, aby si učinil podle § 28 daňového řádu úsudek o tom, kdo se stal dědicem po zemřelém daňovém subjektu, vyčkávat až do doby, kdy bude zjištěno, zda některý z potencionálních dědiců dědictví neodmítl. Zákon takovou povinnost správci daně neukládá. Pokud by správce daně rozhodl jinak než posléze příslušný dědický soud (a to např. právě v důsledku odmítnutí dědictví jedním z dědiců), zakládalo by to pouze důvod pro obnovu řízení. Krajský soud proto nesouhlasil s názorem žalobce, že v době projednání zprávy o daňové kontrole ještě nemohl být v postavení právního nástupce původního daňového subjektu a že tím byl zkrácen na svých právech podle § 16 odst. 4 daňového řádu. K druhé námitce, ve které žalobce brojil proti vadám rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2003, č. j. 1358/03/FŘ/150, jímž byla matka žalobce Mgr. M. H. ustanovena společným zástupcem dědiců ze zákona, spočívajícím v absenci označení finančního úřadu, jehož rozhodnutí bylo uvedeným rozhodnutím žalovaného změněno, a v chybně uvedeném datu vydání prvostupňového rozhodnutí ve výroku uvedeného rozhodnutí žalovaného, krajský soud uvedl, že uvedené rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 26. 6. 2003. Podle § 72 s. ř. s. žalobce mohl žalobu proti tomuto

rozhodnutí podat do dvou měsíců ode dne jeho doručení. Žaloba ovšem byla podána až dne 27. 12. 2006, proto se krajský soud nemohl zabývat námitkami brojícími proti uvedenému rozhodnutí žalovaného. Krajský soud navíc zdůraznil, že pokud by se těmito námitkami věcně zabýval, musel by dojít k závěru, že tyto vady neměly vliv na zákonnost uvedeného rozhodnutí, neboť z tohoto „rozhodnutí jako celku (odůvodnění), resp. správního spisu, je seznatelné, jaké rozhodnutí a kterého finančního úřadu, resp. z jakého data, bylo přezkoumáváno“.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti výroku II. a souvisejícímu výroku III. rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tedy nesprávného posouzení právní otázky soudem. Stěžovatel zopakoval, že ve výroku rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2003, č. j. 1358/03/FŘ/150, jímž byla matka stěžovatele Mgr. M. H. ustanovena společným zástupcem dědiců ze zákona, nebyl označen finanční úřad, jehož rozhodnutí bylo uvedeným rozhodnutím žalovaného změněno, a dále bylo chybně uvedeno datum vydání prvostupňového rozhodnutí správního orgánu. Správní orgán tedy jednal s osobami, které nebyly v té době účastníky řízení, resp. nebyly řádně v uvedeném řízení zastoupeny. Trpí-li rozhodnutí odvolacího orgánu, kterým byl potencionálním dědicům ustanoven společný zástupce, takovými vadami, trpí i celé daňové řízení neodstranitelnou vadou, která způsobuje nezákonnost napadených rozhodnutí. Nebyl-li stěžovatel řádně zastoupen, bylo mu upřeno právo jednat a hájit se před správním orgánem. Stěžovatel upřesnil, že žalobou nebrojil proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2003, č. j. 1358/03/FŘ/150, ale upozorňoval na zákonný nedostatek svého zastoupení v daňovém řízení. Podle protokolu o ústním jednání, které se týkalo projednání zprávy o daňové kontrole, bylo jednání zahájeno dne 27. 8. 2002, tj. před právní mocí rozhodnutí o ustanovení společného zástupce potencionálním dědicům, které nabylo právní moci dne 26. 6. 2003. V závěru tohoto protokolu je sice uvedeno, že protokol byl podepsán dne 27. 8. 2003 ve 13.00 hod., kdy lze předpokládat, že zpráva o daňové kontrole nebyla projednávána po dobu jednoho roku, ovšem není zřejmé, zda byl protokol podepsán v roce 2002 nebo v roce 2003. V roce 2002 přitom stěžovatel nebyl zastoupen v řízení svojí matkou. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že souhlasí s názorem krajského soudu, že uvedené formální vady rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2003, č. j. 1358/03/FŘ/150 neměly vliv na zákonnost tohoto rozhodnutí. Námitku, že z protokolu o ústním jednání, které se týkalo projednání zprávy o daňové kontrole, není zřejmé, zda byl protokol podepsán v roce 2002 nebo v roce 2003, stěžovatel v žalobě neuplatnil, proto se jí krajský soud ani nemohl zabývat. Podle názoru žalovaného je však z obsahu tohoto protokolu a z dalšího předcházejícího i navazujícího spisového materiálu zřejmé, že projednání zprávy o daňové kontrole proběhlo dne 27. 8. 2003. Vyplývá to rovněž z toho, že protokol byl opatřen číslem jednacím s uvedením roku 2003 (č. j. 47884/03/311930/1080). Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 s. ř. s.) a shledal přitom, že daň byla žalobci doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty. Ačkoliv stěžovatel prekluzi práva doměřit daň neuplatnil v žalobě ani

v kasační stížnosti, musel se jí kasační soud přesto zabývat, jelikož prekluze náleží mezi takové skutečnosti významné z hlediska hmotného práva, ke kterým je třeba přihlédnout z úřední povinnosti (k tomu např. nález Ústavního soudu ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1138/08, http://nalus.usoud.cz a nebo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, www.nssoud.cz). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009 (dále jen „daňový řád“), 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.

Podle § 47 odst. 2 daňového řádu, 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.

Judikatura správních soudů je jednotná v tom, že se zahájení daňové kontroly považuje za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, uveřejněný pod č. 634/2005 Sb. NSS, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že zahájí-li správce daně daňovou kontrolu před uplynutím lhůty stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven, a že na běh této lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly. Judikatura správních soudů je dále jednotná v tom, že daň je nutno ve lhůtě podle § 47 daňového řádu vyměřit či doměřit pravomocně, tedy nestačí, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006 č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, uveřejněný pod č. 954/2006 Sb. NSS).

V projednávané věci správce daně dne 7. 12. 2005 vydal dodatečné platební výměry, kterými stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998, 1999 a 2000 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 1998, 1. čtvrtletí roku 1999, 2. čtvrtletí roku 1999, 3. čtvrtletí roku 1999, 4. čtvrtletí roku 1999, 1. čtvrtletí roku 2000, 2. čtvrtletí roku 2000, 3. čtvrtletí roku 2000, 4. čtvrtletí roku 2000, 1. čtvrtletí roku 2001 a 2. čtvrtletí roku 2001. Učinil tak na základě výsledků provedené daňové kontroly zahájené dne 25. 2. 2002. Za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, který založil běh nové tříleté prekluzivní lhůty, je tedy v daném případě nutno považovat zahájení daňové kontroly.

Lhůta pro doměření daně stěžovateli tak začala znovu běžet od konce roku 2002 a skončila dne 31. 12. 2005. Z předloženého spisového materiálu nevyplývá, že by správce

daně či žalovaný učinili ve vztahu ke stěžovateli další úkon směřující k doměření daně, jenž by výše uvedenou lhůtu prodloužil. Lhůta pro doměření daně tak v daném případě uplynula dne 31. 12. 2005. Ačkoliv správce daně dodatečné platební výměry vydal dne 7. 12. 2005, tedy v zákonem stanovené lhůtě, rozhodnutí o odvolání, která stěžovateli pravomocně stanovila daňovou povinnost, byla vydána až dne 26. 10. 2006, tzn. po uplynutí zmíněné prekluzivní lhůty. Za této situace je nadbytečné zabývat se kasačními námitkami stěžovatele.

Pro úplnost je nutno upřesnit, že Nejvyšší správní soud se nezabýval tím, zda správce daně zahájil daňovou kontrolu ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím, jež byly předmětem daňové kontroly, před uplynutím lhůty stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu, neboť by to nemohlo nic změnit na závěru, že napadená rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečným platebním výměrům byla vydána po uplynutí prekluzivní lhůty. Ze stejného důvodu Nejvyšší správní soud neshledal podmínky pro přerušení řízení podle § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. do doby rozhodnutí rozšířeného senátu zdejšího soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 15/2009, RS 18/2009, neboť předmětem posuzování rozšířeného senátu je otázka počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu.

S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Napadený rozsudek proto zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je tento soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), tj. musí z úřední povinnosti přihlédnout k existenci a běhu prekluzivních lhůt. V novém rozhodnutí taktéž rozhodne 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 12. února 2010

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu