

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **VOP 014, s. r. o.,** se sídlem Předbranská 415, Uherský Brod, zastoupena JUDr. Václavem Sedlářem, advokátem se sídlem Údolní 5, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 11. 2006, č. j. 31 Ca 107/2005 – 28,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně VOP 014, s. r. o. domáhá u Nejvyššího správního soudu zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 11. 2006, č. j. 31 Ca 107/2005 – 28, a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 23. 11. 2006, č. j. 31 Ca 107/2005 – 28, zamítl žalobu společnosti VOP 014, s. r. o., (dále též „žalobkyně“), kterou se domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále také „finanční ředitelství“) ze dne 7. 6. 2005, č. j. 2155/05/FŘ/130, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Brodě (dále též „správce daně“) ze dne 22. 12. 2004, č. j. 74640/04/338922/8377, kterým jí byla v řízení podle § 55b odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon nebo zákon o správě daní a poplatků“) stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 1999 ve výši 463 155 Kč. Krajský soud především neshledal důvodnou námitku, že žalobkyni byla vyměřena daň po uplynutí zákonné lhůty pro její stanovení. Vyšel při tom z toho, že řízení o přezkoumání rozhodnutí podle ustanovení § 55b odst. 2 věty prvé zákona o správě daní a poplatků, může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících

po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Tak tomu bylo i v tomto případě. Jelikož v předmětné věci původní přezkoumávané rozhodnutí správce daně - platební výměr ze dne 19. 2. 2002 - nabylo právní moci dne 3. 4. 2002 a rozhodnutí o nařízení jeho přezkoumání bylo vydáno dne 29. 11. 2004, byla lhůta pro povolení, resp. nařízení přezkumu zachována. Jako neopodstatněnou posoudil námitku žalobkyně, že existence, resp. vydání platebního výměru není úkonem správce daně mající vliv na běh prekluzívní lhůty. Je to právě a bezesporu úkon správce daně, kterým se daňovému subjektu daňová povinnost vyměřuje a ukládá. Mimo tento úkon je v této věci úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků dále úkon – rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 55b zákona o správě daní a poplatků. V jednotlivých věcech je vždy třeba úkony správce daně posuzovat postupně tak, jak vedly k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. Za takový úkon je proto nutno považovat i rozhodnutí vydávaná v daňovém řízení, tedy i platební výměr, resp. dodatečný platební výměr.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně – společnost VOP 014, s. r. o., jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opřela o důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka nesouhlasí s právním názorem krajského soudu, že předmětné rozhodnutí správce daně bylo vydáno před uplynutím prekluzívní lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. S poukazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publikované pod č. 953/2006 Sb. NSS a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, který je publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS, dovozuje, že v posuzované věci již marně uplynula prekluzívní lhůta k vyměření, resp. doměření daně, a to již ke dni 31. 12. 2002. Judikatorní závěry obsažené v uvedených rozhodnutích Nejvyššího správního soudu vyvrací úvahy, které vedly krajský soud k zamítnutí její žaloby. Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve svém vyjádření označilo kasační stížnost za nedůvodnou a proto navrhlo, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Podle jeho názoru nelze při výkladu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků vycházet pouze z formálního jazykového výkladu, ale rovněž ze smyslu a účelu tohoto ustanovení v rámci celého daňového řízení, tedy včetně mimořádných opravných prostředků. Pokud by tomu tak být nemělo, předestřený výklad stěžovatelky by ve svém důsledku znamenal neúčinnost mimořádných opravných prostředků. Ostatně i v předmětné věci rozhodnutí vydané podle § 55b odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků směřuje „ke konečnému stanovení daně“, když lhůta k použití mimořádného opravného prostředku se odvíjí od právní moci rozhodnutí, jímž byla daň stanovena. Lze pak z části souhlasit s rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, který se vyslovil tak, že „úkon přerušující lhůtu musí být nutně výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Bylo by to i proti úmyslu zákonodárce, aby rozhodnutí o přezkoumání podle § 55b odst. 6 zákona bylo v nebezpečí „prekluze“. Nejde přitom jen o zájem fiskální, ale také daňových subjektů. Je proto toho názoru, že nejen pro řízení o řádných opravných prostředcích, ale i o mimořádných opravných prostředcích je nejzazším termínem pro „rozhodnutí o dani“ desetiletá lhůta upravená v ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu předložených spisů zjistil Nejvyšší správní soud, že stěžovatelka dne 25. 10. 1999 podala přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 1999, ve kterém si uplatnila nadměrný odpočet ve výši 1 602 137 Kč. Po provedeném vytýkacím řízení rozhodl správce daně o výši daně stěžovatelky tak, že platebním výměrem ze dne 19. 2. 2002, č. j. 11677/02/338922/8377, uplatněný nadměrný odpočet zvýšil na částku 2 666 705 Kč. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 3. 4. 2002. Dne 29. 11. 2004 bylo rozhodnutím finančního ředitelství č. j. 7146/04/FŘ 130 nařízeno přezkoumání platebního výměru správce daně ze dne 19. 2. 2002, č. j. 11677/02/338922/8377. Po provedeném přezkumném řízení podle ustanovení § 55b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků správce daně rozhodnutím ze dne 22. 12. 2004, č. j. 74640/04/338922/8377, změnil původním platebním výměrem stanovenou daň (nadměrný odpočet) v částce 2 666 705 Kč na částku 463 155 Kč. Toto rozhodnutí nabylo účinnosti dne 28. 12. 2004 a stěžovatelka jej dne 13. 1. 2005 napadla odvoláním. Rozhodnutím ze dne 8. 6. 2005, č. j. 2155/05/FŘ 130, finanční ředitelství odvolání stěžovatelky zamítlo. Následně byla Ministerstvem financí dne 31. 10. 2005 zamítnuta žádost stěžovatelky o přezkoumání rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 8. 6. 2005, pod č. j. 2155/05/FŘ 130. Podanou správní žalobu proti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 8. 6. 2005, č. j. 2155/05/FŘ 130, opírající se v podstatě o tytéž důvody, poté zamítl i Krajský soud v Brně.

Nejvyšším správním soudem nyní projednávaná kasační stížnost, která je vedena pod sp. zn. 7 Afs 20/2007, pak směřuje právě proti zamítavému rozsudku krajského soudu ze dne 23. 11. 2006, č. j. 31 Ca 107/2005 - 28.

Sedmý senát Nejvyššího správního soudu, který v této věci rozhoduje, došel při předběžné poradě k právnímu závěru, jež je blíže rozepsán v předkládací zprávě ze dne 7. 11. 2008, č. j. 7 Afs 20/2007 - 58, a to, že platebním výměrem ze dne 19. 2. 2002, č. j. 11677/02/338922/8377, který nabyl právní moci dne 3. 4. 2002, byla přetržena obecná prekluzivní lhůta (§ 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) ke stanovení daně z přidané hodnoty stěžovatelce za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 1999. Tato skutečnost pak měla za následek běh nové 3leté prekluzivní lhůty (§ 47 odst. 2 věta prvá zákona o správě daní a poplatků), a to od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven (tj od 31. 12. 2002). Pokud pak správce daně - po rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 29. 11. 2004, č. j. 7146/04/FŘ 130 - vydal podle ustanovení § 55b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutí o výsledku přezkoumání ze dne 22. 12. 2004, č. j. 74640/04/338922/8377, jímž nově stěžovatelce stanovil daň (nadměrný odpočet) ve výši 463 155 Kč, bylo toto rozhodnutí vydáno v zákonné lhůtě. Lhůta k jeho vydání totiž mohla nejdříve uplynout dne 31. 12. 2005.

Jelikož však právní závěr sedmého senátu stran následků vydání platebního výměru správce daně ze dne 19. 2. 2002, č. j. 11677/02/338922/8377 – tj. že je platební výměr je úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků – byl odlišný od právního názoru vyjádřeného již dříve v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, který byl publikován ve Sbírce

rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 953/2006, předložil sedmý senát věc podle § 17 odst. 1 s. ř. s. k rozhodnutí rozšířenému senátu.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, které je dostupné na www.nssoud.cz, setrval na právním názoru, který vyslovil již dříve v usnesení ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, podle kterého se platebním výměrem daň vyměřuje, a proto jej nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Současně se vyslovil i tak, že: „*I. Obecná prekluzívní lhůta pro vyměření (doměření) daně podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se bez dalšího neuplatní v řízení o tzv. mimořádných opravných prostředcích podle části páté tohoto zákona, ani v řízení o dodatečném daňovém přiznání podle § 41 zákona, pro něž tento zákon upravuje lhůty zvláštní. Lhůta podle § 47 odst. 1 citovaného zákona se tedy v těchto řízeních uplatní jen v případech, kdy na ni zvláštní úprava těchto institutů v tomto zákoně přímo odkazuje a kdy je tak lhůta pro vyměření (doměření) daně přímou součástí zvláštní lhůty pro použití příslušného mimořádného opravného prostředku, případně pro podání dodatečného daňového přiznání. Zároveň lze tuto lhůtu v takových případech použít právě jen v uvedeném rozsahu, tj. jako součást zvláštní lhůty pro použití daného procesního institutu. II. V řízení o tzv. mimořádných opravných prostředcích i o dodatečném daňovém přiznání se naopak plně uplatní konečná desetiletá prekluzívní lhůta pro vyměření (doměření) daně upravená v § 47 odst. 2 větě druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků*“.

Předestřeným usnesením rozšířený senát vyvrátil právní názor nyní rozhodujícího senátu na výklad ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož podle ustanovení § 71 odst. 3 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu je nyní rozhodující senát Nejvyššího správního soudu vázán právním názorem vysloveným v usnesení rozšířeného senátu, nepřísluší mu, aby se nyní při svém rozhodování zabýval hmotně-právním či procesně-právním charakterem jednotlivých lhůt aplikovaných v této věci rozšířeným senátem. Stejně tak mu nepřísluší posuzovat úvahy, které rozšířený senát vedly k vyslovení prezentovaného právního závěru.

Stěžovatelka zásadně nesouhlasila s právním názorem krajského soudu, že rozhodnutí správce daně ze dne 22. 12. 2004, č. j. 74640/04/338922/8377, o výsledku přezkoumání a na něj navazující rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 7. 6. 2005, č. j. 2155/05/FŘ/130, o zamítnutí odvolání byla vydána v otevřené prekluzivní lhůtě ke stanovení daně.

Kasační stížnost není opodstatněná.

Přestože se v otázce účinků platebního výměru vyslovil rozšířený senát tak, že platební výměr není úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 věty prvé zákona o správě daní a poplatků, nelze kasační stížnosti vyhovět. Je tomu tak proto, že rozšířený senát současně vyložil ustanovení § 47 téhož zákona i ve vztahu k ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků. V projednávané věci je totiž podstatné, že rozhodnutí správce daně o výsledku přezkoumání ze dne 22. 12. 2004, č. j. 74640/04/338922/8377, bylo vydáno v řízení podle § 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a ve lhůtě podle jeho odstavce druhého.

Podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, 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 ustanovení § 47 odst. 2 věta prvá zákona o správě daní a poplatků, 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 ustanovení § 47 odst. 2 věta druhá zákona o správě daní a poplatků, 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.

Podle ustanovení § 55b odst. 1 věta prvá zákona o správě daní a poplatků, na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti může být rozhodnutí správce daně, které je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení, a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno.

Podle ustanovení § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků toto přezkoumání může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Tuto lhůtu nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, v bodech č. 23 – 26, vyslovil právní názor, že při přezkoumávání daňových rozhodnutí podle § 55b zákona o správě daní a poplatků se neuplatňuje lhůta podle § 47 odst.1 zákona o správě daní a poplatků, ale lhůta speciální upravená v ustanovení § 55b odst. 2 cit. zákona. Přezkoumání daňového rozhodnutí je možné tehdy, pokud bylo přezkumné řízení zahájeno rozhodnutím instančně vyššího správce daně (§ 55b odst. 4 zákona o správě daní a poplatků) ve lhůtě dvou let následujících po roce, v němž přezkoumávané rozhodnutí nabylo právní moci (§55b odst. 2 téhož zákona).

Na druhou stranu rozšířený senát judikoval, pokud jde o nejzazší termín, v němž může být rozhodnuto o daňové povinnosti podle § 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, že se tak může stát v nejzazší lhůtě dle ustanovení § 47 odst. 2 věta druhá zákona o správě daní a poplatků, tj. ve lhůtě 10tileté. Při tom je ovšem správce daně povinen, v souladu s ustanovením § 34c zákona o správě daní a poplatků, postupovat bez zbytečných průtahů a respektovat pořádkové lhůty.

V této věci nyní rozhodující sedmý senát, vázán názorem rozšířeného senátu, se proto nejprve zabýval otázkou, zda bylo přezkumné řízení zahájeno v zákonné lhůtě. Vzhledem ke skutečnosti, že přezkoumávané rozhodnutí správce daně - platební výměr ze dne 19. 2. 2002, č. j. 11677/02/338922/8377, nabylo právní moci dne 3. 4. 2002, mohlo být přezkumné řízení v souladu s ustanovením § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané

rozhodnutí právní moci, tj. do 31. 12. 2004. Ze správního spisu pak vyplývá, že k nařízení přezkumu tohoto rozhodnutí došlo rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 29. 11. 2004, č. j. 7146/04/FŘ 130, které bylo stěžovatelce doručeno dne 3. 12. 2004, čímž nabylo právní moci (§ 55b odst. 5 zákona o správě daní a poplatků). Jelikož rozhodnutí o nařízení přezkoumání bylo vydáno a současně i nabylo právní moci ve lhůtě do 31. 12. 2004, byla lhůta k povolení nebo nařízení přezkumu (k zahájení přezkoumání) ze strany správních orgánů zachována.

Pokud proto krajský soud došel k závěru, že přezkumné řízení ve věci platebního výměru správce daně ze dne 19. 2. 2002, č. j. 11677/02/338922/8377, bylo zahájeno v otevřené prekluzivní lhůtě, posoudil tuto právní otázku v souladu se zákonem. Na tom již nic nemění okolnost, že se krajský soud při odůvodnění svého rozsudku blíže výslovně nezabýval otázkou, zda bylo ze strany správních orgánů rozhodnuto i v nejzazší 10tileté lhůtě. Je tomu tak proto, že se jedná o skutečnost zřejmou ze správního spisu na první pohled. Pokud totiž bylo o dani z přidané hodnoty stěžovatelky za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 1999 rozhodnuto správcem daně dne 22. 12. 2004, pod č. j. 74640/04/338922/8377, a rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 7. 6. 2005, č. j. 2155/05/FŘ 130, o jejím odvolání proti němu, jí bylo doručeno dne 13. 6. 2005, stalo se tak nepochybně ve lhůtě do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, t.j od 31. 12. 1999, jak předpokládá ustanovení § 47 odst. 2 věta druhá zákona o správě daní a poplatků.

Lichý je poukaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod. č. 954/2006 i na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 – 94. Je tomu tak proto, že právní závěry obsažené v těchto rozhodnutích na předmětnou věc nedopadají. V obou těchto věcech se Nejvyšší správní soud vyslovil ke lhůtě k vyměření daně na základě rozhodnutí vydávaných podle § 46 zákona o správě daní a poplatků. O tento případ ale v této věci nejde. Předmětem zkoumání ve věci stěžovatelky bylo totiž rozhodnutí o změně platebního výměru vydaného v řízení o mimořádném opravném prostředku dle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků, a nikoliv platební výměr jako takový vydávaný podle § 46 odst. 4 téhož zákona, který nabyl právní moci dne 3. 4. 2002.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal opodstatněným požadavek stěžovatelky na zrušení napadeného rozsudku krajského soudu, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu úspěšnému účastníku řízení (žalovanému finančnímu ředitelství) žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 22. dubna 2010

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu