

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **Veletrhy Brno, a. s.**, se sídlem Výstaviště 1, 647 00 Brno, zastoupené JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Kosmova 20, 702 40 Ostrava, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2008, č. j. 5431/08-1200-700696, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 9. 2010, č. j. 29 Ca 109/2008 - 52,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 9. 2010, č. j. 29 Ca 109/2008 - 52, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

(1) Na základě daňové kontroly provedené od 14. 1. 2000 do 28. 2. 2000 Finanční úřad Brno I dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 6. 2000, č. j. 103471/00/288913/3044, vyměřil společnosti Brněnské veletrhy a výstavy a. s. (jejíž obchodní jmění přebrala k 31. 10. 2001 žalobkyně) na dani z příjmů právnických osob za rok 1996 daň ve výši 46 408 830 Kč. K odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 3. 2008, č. j. 5431/08-1200-700696, s přihlédnutím k předchozímu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2005, sp. zn. 1 Afs 4/2004, a rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 2. 2008, sp. zn. 29 Ca 302/2005, změnil citované rozhodnutí správce daně tak, že dodatečně vyměřenou daň snížil na částku 39 925 470 Kč.

(2) Proti v záhlaví označenému rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou u Krajského soudu v Brně; ten rozsudkem ze dne 23. 9. 2010, č. j. 29 Ca 109/2008-52, žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost

(3) Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností namítajíc, že jsou dány důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).

(4) Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost spočívá podle stěžovatelky v závěru krajského soudu ohledně porušení dvojinstančnosti řízení. Ustanovení § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, nelze podle stěžovatelky interpretovat tak, že odvolací orgán může sám nebo prostřednictvím správce daně doplňovat výsledky daňového řízení v neomezeném rozsahu. Doplňování daňového řízení v rámci řízení odvolacího nelze připustit tehdy, pokud by se mělo týkat rozsáhlého okruhu skutečností významných pro správné stanovení daňové povinnosti, jimiž se správce daně nezabýval, nebo skutečností natolik podstatných, že jejich zjištění rozhodující měrou ovlivní způsob stanovení daňové povinnosti. Krajský soud k citované námitce mimo jiné uvedl, že žalovaný postupem podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků napravil v předchozím soudním řízení zjištěnou vadu *„v posouzení předmětného převodu akcií správním orgánem prvního stupně dle ustanovení § 2 odst. 7, § 23 odst. 3 a § 24 odst. 2 písm. r) zákona o správě daní a poplatků, když posuzované úkony prodeje a zpětného nákupu posoudil dle závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu jakožto úkony absolutně neplatné z důvodu obcházení zákona ve smyslu ustanovení § 39 občanského zákoníku.“* Stěžovatelka uvádí, že nerozumí odkazu na § 23 odst. 3 zákona, když toto ustanovení upravuje pořízení výpisů a opisů ze spisu daňového subjektu a odkazu na ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) zákona, neboť v předmětné době zákon o správě daní a poplatků takové ustanovení neobsahoval a dodnes neobsahuje. Ze zmíněného důvodu je napadený rozsudek v popsané části nepřezkoumatelný.

(5) Stěžovatelka dále nesouhlasí s právním posouzením, které zaujal žalovaný a následně potvrdil i krajský soud, že předmětný prodej akcií představoval neplatný právní úkon z titulu obcházení zákona o účetnictví. Krajský soud *de facto* pouze zopakoval názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 30. 3. 2005, č. j. 1 Afs 4/2004 - 100, že stěžovatelka byla povinna tvořit k 31. 12. 1996 opravnou položku a prodejem akcií obcházela zákon o účetnictví. Nezabýval se však námitkami stěžovatelky, že v daném případě nebyla naplněna základní kritéria definovaná ustálenou judikaturou ohledně problematiky obcházení zákona. Krajský soud neobjasnil, jakým způsobem předmětný prodej cenných papírů směřoval k výsledku odporujícímu zákonu o účetnictví, stejně jako nedefinoval výsledek právní normou nepředvídaný a nežádoucí. Stěžovatelka dodala, že pokud mělo dojít k tvrzenému snížení základu daně na základě úkonu *in fraudem legis*, muselo by se jednat o obcházení zákona o daních z příjmů, nikoliv zákona o účetnictví; to však žalovaný ani krajský soud v předmětné věci nedovodil.

(6) Podle stěžovatelky nebyly důkazní prostředky, na jejichž základě probíhalo dokazování a následně byla stanovena daň, získány v souladu se zákonem. Změnou zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, byla revize formulovaná v § 1 odst. 2 citovaného zákona

definována odlišně než ve znění zákona účinném do 31. 12. 1999. Do 31. 12. 1999 bylo finanční ředitelství oprávněno provádět revizi u všech poplatníků i plátců daně. Ovšem s účinností od 1. 1. 2000 mohl žalovaný vykonávat revizi pouze u subjektů v citovaném zákoně vyjmenovaných (u rozpočtových a příspěvkových organizací, územních samosprávných celků, okresních úřadů, státních podniků a dalších právnických osob vykonávajících právo hospodaření s majetkem státu); u podnikatelských subjektů, k nimž stěžovatelka bezpochyby patří, revize již nemohly být vykonávány. Zákon č. 311/1999 Sb., jímž byla novela provedena, neobsahuje přechodná ustanovení. Z toho lze podle stěžovatelky dovodit jediný možný závěr, že pokud byla u podnikatelského subjektu zahájena revize, jež do konce roku 1999 nebyla ukončena, musí být taková revize přerušena a ze zákona zůstane nedokončena; její provádění po 1. 1. 2000 by totiž bylo nezákonné.

(7) Z výše uvedeného stěžovatelka uzavírá, že veškeré důkazní prostředky, jež shromáždila revizní skupina žalovaného v roce 2000 v období od 4. 1. 2000 do 13. 1. 2000, nemohly být bez dalšího využity při daňové kontrole, kterou prováděl finanční úřad od 14. 1. 2000 do 28. 2. 2000 (celkem 6 žádostí o podání písemné informace a doložení dokladů). K tomu stěžovatelka dodala, že vedle zmíněných 6 žádostí z ledna 2000 existují i žádosti vydané před 31. 12. 1999 s termínem předložení důkazů po 1. 1. 2000. Nezákonná revize po 1. 1. 2000 shromažďovala informace pro kontrolu prováděnou finančním úřadem a minimálně jeden pracovník, jenž byl původně vedoucím revizní skupiny finančního ředitelství, se účastnil kontroly prováděné finančním úřadem, kde jako člen kontrolní skupiny přebíral písemné informace, jež předtím vyžadoval jako člen revizní skupiny. Z těchto důvodů nelze zprávu o daňové kontrole považovat za důkazní prostředek ve smyslu § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Podle stěžovatelky se krajský soud s citovanou námitkou dostatečně nevypořádal. Jeho závěry nedávají odpověď na otázku, na základě jakého zákonného oprávnění byly v období od 1. 1. 2000 minimálně do dne zahájení daňové kontroly vyžadovány a sbírány důkazní prostředky využité v následujícím daňovém řízení.

(8) Závěrem stěžovatelka konstatovala, že v posuzovaném případě došlo k prekluzi práva daň vyměřit. Tuto námitku vznesla sice poprvé v kasační stížnosti, nicméně krajský soud k ní měl přihlédnout z úřední povinnosti a napadené rozhodnutí žalovaného zrušit. Podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků lze daň vyměřit nebo doměřit nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Tato povinnost vznikla v roce 1996. Prekluzivní lhůta tak začala běžet dnem 1. 1. 1997 a tříletá lhůta skončila 31. 12. 1999, desetiletá lhůta pak dne 31. 12. 2006. Poslední pravomocné rozhodnutí vydal správce daně dne 25. 3. 2008, tedy po skončení desetileté prekluzivní lhůty.

(9) Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

(10) Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti nebylo podáno.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

(11) Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro

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

(12) Kasační stížnost je důvodná.

(13) Předně zdejší soud ke stěžovatelkou vytýkaným vadám napadeného rozsudku, z nichž dovozuje jeho částečnou nepřezkoumatelnost (pochybení v citování ustanovení právního předpisu ve vztahu k námitce porušení dvojinstančnosti daňového řízení, částečná nepřezkoumatelnost ve vztahu k námitce nezákonných důkazů a námitce platnosti prodeje cenných papírů), uvádí, že odkaz krajského soudu na nerelevantní právní předpisy představuje toliko dílčí vadu odůvodnění, nemůže však být důvodem pro zrušení napadeného rozsudku. Ani ostatní námitky stěžovatelky směřující do nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu nejsou důvodné. Krajský soud v napadeném rozsudku dostatečně odůvodnil své závěry, proč neshledal důvodnými námitku platnosti prodeje cenných papírů (strana 10 až 12 napadeného rozsudku), resp. námitku nezákonných důkazů (strana 12 rozsudku).

(14) Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou prekluze práva správce daně daň vyměřit nebo doměřit. Ústavní soud v řadě svých nálezů vyslovil právní názor, že správní soud je povinen přihlédnout k prekluzi práva daň vyměřit nebo doměřit i bez námitky (srov. např. nálezy ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07, ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1139/08, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1138/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 815/07, ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, ze dne 23. 4. 2009, sp. zn. III. ÚS 1463/07, a ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07; všechny dostupné na http://nalus.usoud.cz). Odkázat lze zejména na nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, v němž Ústavní soud vyložil, z jakých důvodů soudům uvedená povinnost vzniká. Podle Ústavního soudu „[a]*rgumenty, na nichž je závěr o nutnosti namítnout prekluzi práva na doměření daně postaven, se opírají výlučně o text soudního řádu správního, a přehlížejí širší souvislosti, plynoucí ze systémové povahy práva, jakož i východiska, na nichž je postavena dispoziční zásada. (...) Institut prekluze využívají prakticky všechna odvětví právního řádu (...). Ze širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v prvé řadě počítat konstrukci prekluze, založenou na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přihlížet z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.*“

(15) Citovanou judikaturou Ústavního soudu byl překonán právní názor zastávaný Nejvyšším správním soudem, že k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 - 64, ze dne 28. 11. 2006, č. j. 2 Afs 1/2006 -119, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

(16) Jak již bylo vysloveno např. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 115/2008 - 80, a ze dne 12. 6. 2009, č. j. 7 Afs 114/2008 - 92, Nejvyšší správní soud je povinen ve své další rozhodovací činnosti respektovat „zřetelně argumentačně" vyjádřený právní názor Ústavního soudu, byť citované usnesení rozšířeného senátu nebude nahrazeno novým rozhodnutím rozšířeného senátu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, s ohledem na výše uvedené nálezy Ústavního soudu uvedl, že *„následky, které jsou s prekluzí spojeny, dosahují takové závažnosti, že soudy k nim mají povinnost přihlížet i z moci úřední. Základním znakem prekluze totiž je, že její právní následky nastávají ex lege bez dalšího. Jedním z těchto následků pak je zánik subjektivního práva oprávněného subjektu. Pokud by tedy soudy v jimi projednávaných věcech nepřihlížely k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň jenom proto, že prekluze nebyla účastníky řádně namítnuta, pak by poskytovaly ochranu neexistujícím právům. Tím by se ovšem dostávaly do rozporu se svým hlavním posláním, jak je vymezuje § 2 s. ř. s. Uvedená charakteristika (tedy že je třeba k ní přihlížet ex offo) je ostatně vlastní institutu prekluze ve všech právních odvětvích a není důvodu, proč by tomu mělo být ve správním právu jinak.*" Dále Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku vyslovil, že povinnost přihlédnout k prekluzi i bez návrhu *„nelze chápat tak, že by soudy musely v každém svém rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůvodňovat, zda v dané věci došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu § 47 daňového řádu. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl (...) Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.*"

(17) V posuzovaném případě se krajský soud v napadeném rozsudku k otázce prekluze práva výslovně nevyjádřil, neboť stěžovatelka namítla prekluzi poprvé až v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud za této situace nejprve posuzoval, zda tato skutečnost má za následek nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, k níž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), nebo zda lze usuzovat, že pokud krajský soud k otázce prekluze v napadeném rozsudku mlčel, implicitně se s ní vypořádal tak, že k prekluzi nedošlo. Obdobnou otázku řešil zdejší soud v rozsudku ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 33/2009 - 124, v němž uvedl, že „[p]*okud by stěžovatel uplatnil námitku prekluze v rámci řízení před krajským soudem, a krajský soud by se s takovouto námitkou nevypořádal, jistě by jeho rozhodnutí bylo zatíženo nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.*" Tak tomu ovšem v řešeném případě není, neboť stěžovatelka námitku prekluze v řízení před krajským soudem neuplatnila. K postupu krajského soudu za této situace se Nejvyšší správní soud obecně vyjádřil v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, kde se mj. uvádí, že „[p]*rávě uvedené* (povinnost přihlédnout k prekluzi i bez návrhu) *nicméně nelze chápat tak, že by soudy musely v každém svém rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůvodňovat, zda v dané věci došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu § 47 daňového řádu. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl. (...) Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.*" S ohledem na výše uvedené lze tedy vycházet z předpokladu, že pokud krajský soud k této otázce v napadeném rozsudku mlčel, má Nejvyšší správní soud za to, že se s ní *implicite* vypořádal tak, že k prekluzi nedošlo.

(18) Prekluze práva daň vyměřit nebo doměřit je upravena v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. 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 1); 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 2).

(19) K otázce počítání běhu prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků se zásadním způsobem vyjádřil Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dostupném na http://nalus.usoud.cz. Vyložil v něm ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků 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. 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, nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikované pod č. 1542/2008 Sb. NSS). V intencích citovaného nálezu Ústavního soudu již Nejvyšší správní soud rozhodl například v rozsudku ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 - 101.

(20) V projednávané věci se jednalo o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996. Z daňového spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že dne 14. 1. 2000 byla u stěžovatelky zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996, 1997 a 1998, a to protokolem č. j. 4740/00/288932/0175. Zpráva z daňové kontroly byla se stěžovatelkou projednána dne 3. 5. 2000, č. j. 74516/00/288932/286. Z předloženého daňového spisu je dále patrné, že stěžovatelka podala za zdaňovací období roku 1996 řádné daňové přiznání dne 23. 6. 1997, opravné daňové přiznání dne 27. 6. 1997, první dodatečné daňové přiznání dne 8. 12. 1997 a druhé dodatečné daňové přiznání dne 2. 4. 1999. Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 24. 8. 2005, č. j. 5 Afs 187/2004 - 46, publikovaném pod č. 1073/2007 Sb. NSS, úkon směřující k vyměření daně, jenž je podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně, *„musí být učiněn vůči tomu, kdo má daňovou povinnost, musí tedy jít vždy o úkon správce daně, oprávněného daň vyměřit anebo správce daně jím dožádaného. Samotné podání daňového přiznání nemůže být úkonem, který by byl způsobilý ve smyslu výše citovaných ustanovení prodloužit lhůtu pro vyměření, resp. dodatečné vyměření daně. Nelze však přitom vyloučit, že právě podání daňového přiznání (dodatečného daňového přiznání) bude právě tím podnětem, který další relevantní úkon zapříčiní.“* Podání dodatečných daňových přiznání stěžovatelkou tak nebylo způsobilé přerušit běh tříleté prekluzivní lhůty.

(21) Z daňového spisu se nepodává, že by správce daně učinil vůči stěžovatelce jakékoliv úkony přede dnem 14. 1. 2000. Tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daně tedy uplynula v posuzované věci dne 31. 12. 1999. Je tak zjevné, že daňová kontrola (jakožto první úkon správce daně způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty - k tomu srov. 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 14. 1. 2000 zahájena již po uplynutí zákonné lhůty pro doměření daně a jejím zahájením tak nemohlo

dojít k přerušení lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Daň tedy byla doměřena nezákonně.

(22) Z tvrzení stěžovatelky obsažených v kasační stížnosti vyplynulo, že u ní probíhala v roce 1999 finanční revize podle § 1 odst. 4 zákona č. 531/1990 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 1999. Bližší údaje o proběhlé revizi však nejsou součástí předloženého spisového materiálu. Podle citovaného ustanovení se revizí rozumí *právo zjišťovat a přezkoumávat u poplatníků, plátců daní a příjemců dotací veškeré skutečnosti rozhodné pro stanovení jejich finančních vztahů ke státnímu rozpočtu České republiky, státnímu rozpočtu federace nebo rozpočtům okresních úřadů a obcí, popřípadě ke státním fondům České republiky nebo federálním účelovým fondům. Zjišťuje se, zda plnění daňových povinností, tvorba a použití fondů nebo hospodaření s prostředky státního rozpočtu České republiky, rozpočtů okresních úřadů a rozpočtů obcí, pokud byly určeny na úhradu nákladů vznikajících obcím plněním úkolů v přenesené působnosti ve výkonu státní správy, odpovídá podmínkám daným obecně závaznými právními předpisy*. Finanční revize není součástí správy daní ani daňového řízení; postup žalovaného v rámci finanční revize se neřídí zákonem o správě daní a poplatků. Lze tak uzavřít, že úkony žalovaného učiněné v průběhu finanční revize nejsou způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

(23) Jak již bylo uvedeno výše [srov. body (14) - (16)], soudy ve správním soudnictví jsou povinny přihlížet k prekluzi *ex officio*. Je tedy povinností Nejvyššího správního soudu hodnotit, zda v řešeném případě byla daň doměřena v rámci prekluzivní lhůty, a ve vztahu k této otázce přezkoumat správnost závěrů krajského soudu podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel z předpokladu, že k prekluzi práva daň doměřit v řešeném případě nedošlo [srov. bod (17)], a připustil meritorní přezkum napadeného rozhodnutí žalovaného. Tento závěr však neobstojí [k tomu podrobněji bod (21)], neboť z předloženého daňového spisu je zřejmé, že zákonná lhůta pro doměření daně uběhla dne 31. 12. 1999. Daňová kontrola byla zahájena již po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty, proto daň z příjmů právnických osob stanovená stěžovatelce na základě výsledků této kontroly platebním výměrem ze dne 26. 6. 2000 byla doměřena nezákonně.

IV. Závěr a náklady řízení

(24) Na závěr kasační soud dodává, že za této situace by postrádalo jakéhokoli smyslu posuzovat důvodnost dalších kasačních námitek stěžovatelky, neboť je-li právo daň doměřit prekludováno, stává se zcela bezpředmětným zabývat se dalším hmotně právním posouzením případu.

(25) S ohledem na výše uvedené závěry Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně, a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud i 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 6. dubna 2011

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu