

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **M. H.**, zastoupeného JUDr. Jaromírem Josefem, advokátem se sídlem Masarykovo nám. 8, Hodonín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 10. 2006, č. j. 15528/06-1100-706807, č. j. 15529/06-1100-706807, č. j. 15530/06-1100-706807, č. j. 13765/06-1300-708460, č. j. 13766/06-1300-708460, č. j. 13767/06-1300-708460, č. j. 13768/06-1300-708460, č. j. 13769/06-1300-708460, č. j. 13770/06-1300-708460, č. j. 13771/06-1300-708460, č. j. 13772/06-1300-708460, č. j. 13773/06-1300-708460, č. j. 13774/06-1300-708460 a č. j. 13775/06-1300-708460, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 11. 2008, č. j. 29 Ca 361/2006 – 65,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 11. 2008, č. j. 29 Ca 361/2006 – 65 **se zrušuje** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Dne 25. 2. 2002 zahájil Finanční úřad ve Veselí nad Moravou (dále jen „správce daně“) u daňového subjektu, F. H., daňovou kontrolu za zdaňovací období let 1998, 1999 a 2000. V průběhu provádění kontroly F. H. zemřel. Správce daně rozhodnutím z 10. 1. 2003, č. j. 145/03/311900/3257 ustanovil dle § 10 odst. 6 a § 57 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“ či „d. ř.“) zástupcem pro daňové řízení

paní Mgr. M. H. K odvolání žalovaný toto rozhodnutí změnil tak (rozhodnutí žalovaného z 19. 6. 2003, č. j. 1358/03/FŘ/150, právní moc dne 26. 6. 2003), že Mgr. M. H. byla ustanovena společnou zástupkyní dědiců ze zákona, jimiž byli Mgr. M. H., D. H. a žalobce. Na základě výsledků daňové kontroly správce daně rozhodnutími z 6. 12. 2005 vyměřil daň z přidané hodnoty za několik zdaňovacích období (4. čtvrtletí roku 1998 až 2. čtvrtletí roku 2001) a rozhodnutími ze 7. 12. 2005 dodatečně vyměřil daň z příjmů za zdaňovací období let 1998, 1999 a 2000. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, která žalovaný rozhodnutími uvedenými v záhlaví zamítl.

Proti rozhodnutím žalovaného žalobce brojil žalobou u Krajského soudu v Brně, jenž rozsudkem z 11. 11. 2008, č. j. 29 Ca 361/2006 – 65, žalobu zamítl.

II.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž uvádí, že paní Mgr. H. byla ustanovena společnou zástupkyní dědiců rozhodnutím žalovaného z 19. 6. 2003, č. j. 1358/03/FŘ/150, kterým mělo být měněno rozhodnutí správce daně ze dne 10. 1. 2003. Podle stěžovatele však ve výroku tohoto rozhodnutí žalovaného nebyl označen finanční úřad, jehož rozhodnutí mělo být měněno a rovněž datum vydání měněného rozhodnutí správce daně bylo uvedeno nesprávně. Z této skutečnosti stěžovatel dovozuje, že správní orgán jednal s osobami, které nebyly v té době účastníky řízení, resp. nebyly řádně v řízení zastoupeny, což mělo ve výsledku vliv na zákonnost rozhodnutí, jež byla předmětem žaloby.

Stěžovatel dále namítá, že pokud je v protokolu o ústním jednání před správcem daně (jednání se týkalo projednání, spolupodepsání a převzetí Zprávy o výsledku daňové kontroly), jenž byl podepsán dne 27. 8. 2003, uvedeno, že jednání bylo zahájeno dne 27. 8. 2002, vyplývá z toho, že jednání bylo zahájeno před právní mocí ustanovení zástupce dědicům.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na argumentaci krajského soudu. Krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že žalobce podal žalobu proti rozhodnutí z 19. 6. 2003, č. j. 1358/03/FŘ/150, které nabylo právní moci 26. 6. 2003, opožděně, tedy až po dvou měsících od jeho doručení. Krajský soud se však i přesto vyjádřil, že v případě, že by se zabýval namítanými vadami rozhodnutí, musel by dojít k závěru, že tyto vady neměly vliv na zákonnost daného rozhodnutí, neboť z rozhodnutí jako celku bylo seznatelné, jaké rozhodnutí a kterého finančního orgánu, resp. z jakého data bylo tímto rozhodnutím přezkoumáváno. Žalovaný rovněž odkázal na své vyjádření k žalobě.

K druhé námitce stěžovatele odkazující na protokol o ústním jednání, zejm. na uvedení data 27. 8. 2002, jež by mohlo poukazovat na to, že jednání bylo zahájeno před právní mocí ustanovení zástupce dědicům, žalovaný poznamenává, že se jedná o námitku, kterou stěžovatel neuplatnil v žalobě a dále, že je z protokolu zřejmé, že se jedná o chybu v psaní a jednání probíhalo 27. 8. 2003, neboť protokol je opatřen číslem jednacím s uvedením roku 2003 a je to také zřejmé i z jiného spisového materiálu.

III.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a shledal, že řízení před soudem bylo zatíženo vadami, k nimž musí přihlédnout z moci úřední i bez návrhu účastníka řízení.

K tomuto závěru dospěl především na základě právního názoru vysloveného v nálezu Ústavního soudu ze 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (dostupný na http://nalus.usoud.cz). Tímto nálezem Ústavní soud zrušil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 Afs 139/2006 - 75 (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Zároveň byl tímto nálezem popřen dosavadní právní názor Nejvyššího správního soudu, že daňová povinnost se dle § 47 daňového řádu prekluduje po uplynutí tří let od konce roku, ve kterém daňový subjekt podal nebo měl podat daňové přiznání („model 1+3“). Takovýto výklad, užívaný do té doby Nejvyšším správním soudem, označil Ústavní soud za nepřiměřeně extenzivní a porušující právo na ochranu vlastnického práva zaručeného čl. 11 odst. 1 Listiny, neboť daný přístup k počítání propadné lhůty pro vyměření daně by dle Ústavního soudu znamenal prodloužení zákonem stanovené tříleté lhůty na lhůtu čtyřletou a tím také prodloužení nejistoty daňového subjektu. Lhůtu k vyměření daně nelze podle Ústavního soudu 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. Propadná lhůta dle § 47 odst. 1 daňového řádu tudíž běží nikoli od data, kdy je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání, ale od konce zdaňovacího období, za něž se daňové přiznání podává („model 0+3“). Citované ustanovení sice umožňuje dvojí výklad, avšak panují-li takové nejasnosti, je potřeba upřednostnit výklad ve prospěch adresátů normy, tedy ve prospěch daňového subjektu (*in dubio pro libertate*). Tento názor Ústavního soudu pak Nejvyšší správní soud převzal v řadě svých rozhodnutí.

Na podkladě výše uvedeného nálezu Ústavního soudu a na základě na rozhodovací činnost Ústavního soudu navazujících rozhodnutí Nejvyššího správního soudu první senát zaujal stanovisko, že v předložené věci počala prekluzivní lhůta k vyměření daně běžet k 31. 12. 1998. A to jak v případě daně z příjmů za zdaňovací období roku 1998, tak se první senát přiklonil k názoru, že stejný počátek propadné lhůty, tedy 31. 12. 1998, existuje v případě stanovení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za období 4. čtvrtletí roku 1998. Toto stanovisko prvního senátu však bylo v rozporu s právním názorem vyjádřeným v rozsudku devátého senátu Nejvyššího správního soudu z 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 42/2008 - 84. Podle tohoto rozsudku totiž prekluzivní lhůta pro vyměření DPH běží od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnosti předložit daňové přiznání. U daně z přidané hodnoty se tedy uplatní model „1+3“ pro počítání prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu.

První senát měl přitom za to, že z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 vyplývá, že v tomto nálezu stanovený model počítání prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu, označovaný jako „0+3“, se nutně musí podle logiky v nálezu uplatněné krom u daně z příjmů použít rovněž u daně z přidané hodnoty. Zároveň první senát neshledal, že by v daném případě existovaly jakékoli okolnosti umožňující obecným

soudům odchýlit se od judikatury Ústavního soudu (srov. nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 9/06, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56 či rozsudky z 25. 5. 2009, č. j. 2 Afs 60/2008 - 76, a ze 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44). Proto musel přistoupit k předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu postupem podle § 17 s. ř. s., aby ten rozhodl o tom, kdy ve smyslu § 47 odst. 1 daňového řádu počíná a kdy končí běh lhůty k vyměření, doměření či přiznání nároku na daňový odpočet u daně z přidané hodnoty (viz usnesení o postoupení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu z 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 27/2009 - 86).

Rozšířený senát rozhodl o sporné právní otázce usnesením z 12. 1. 2011, č. j. 1 Afs 27/2009 - 98, a to tak, že: „*Výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno.*“ Zároveň rozšířený senát vrátil věc k dalšímu projednání a rozhodnutí prvnímu senátu.

První senát tedy přistoupil k posouzení kasační stížnosti a napadeného rozhodnutí krajského soudu mimo jiné také v souladu se závěry vyslovenými rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu.

V posuzované věci správce daně, na základě daňové kontroly zahájené dne 25. 2. 2002, dodatečně vyměřil daň z příjmů za zdaňovací období 1998, 1999 a 2000 a daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 1998 až 2. čtvrtletí roku 2001. Jak u daně z příjmů, tak u daně z přidané hodnoty počala prekluzivní lhůta k vyměření daně běžet k 31. 12. 1998. Běh lhůty byl tedy podle § 47 odst. 1 d. ř., interpretovaného v souladu s výše uvedenými nálezy Ústavního soudu a rozsudkem Nejvyššího správního soudu, ukončen 31. 12. 2001. Jelikož prvním úkonem, směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, jenž by mohl přerušit běh prekluzivní lhůty, bylo až zahájení daňové kontroly správcem daně dne 25. 2. 2002, došlo k prekludování daně z příjmů za zdaňovací období roku 1998 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 1998.

Jelikož žalobce v žalobě možnou prekluzi daňové povinnosti nenamítal, je nucen Nejvyšší správní soud doplnit ještě následující. Jak vyplývá z nálezů Ústavního soudu (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07; ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07 či ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07), ale také již z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 2. 4. 2009, sp. zn. 1 Afs 145/2008), k zániku práva vyměřit nebo doměřit daň ve smyslu § 47 d. ř. jsou soudy povinny přihlížet z moci úřední.

Jak se vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 2. 4. 2009, sp. zn. 1 Afs 145/2008, vycházeje z uvedených citovaných nálezů Ústavního soudu: „*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.*“

Na druhou stranu, jak zaznělo v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu: „*Právě uvedené 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 (obdobně ve vztahu k nicotnosti viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2004, č. j. 1 Azs 12/2003 - 48, Sb. NSS 319/2004). Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo. K totožným závěrům viz také výše citovaný nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07.*“

K samotným námitkám uvedeným v kasační stížnosti Nejvyšší správní soud poznamenává následující. Pokud jde o vytýkané vady rozhodnutí žalovaného z 19. 6. 2003, č. j. 1358/03/FŘ/150, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu i žalovaného, že jednak žaloba proti tomuto rozhodnutí byla podána opožděně a krajský soud se tak nemohl zabývat námitky směřujícími proti tomuto rozhodnutí, jednak že i pokud by se krajský soud námitkami věcně zabýval, namítané vady rozhodnutí nemohly mít vliv na zákonnost daného rozhodnutí a nemohly způsobit např. nedostatek zastoupení v daňovém řízení či vést k jinému zkrácení práv stěžovatele. K této námitce, stejně jako i k druhé kasační námitce zmiňující zavádějící uvedení roku v protokolu o ústním jednání, která však ani nebyla v průběhu řízení před krajským soudem zmíněna a představuje tak nepřípustné *novum* (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), soud v souladu se svou předchozí rozhodovací praxí konstatuje, že se v případě namítaných vad nejednalo o pochybení takové intenzity, že by mohlo způsobit neplatnost rozhodnutí či zatížit řízení vadou, jež by vedla k vydání nezákonného rozhodnutí. V kasační stížnosti vytýkané vady lze posoudit jako zřejmé chyby v psaní, neboť je i z ostatních částí samotného rozhodnutí a protokolu zřejmé, kdy bylo měněné rozhodnutí vydáno, jaký orgán je vydal a rovněž kdy bylo jednání před správcem daně zahájeno. Takovéto vady tedy nemohly mít vliv na platnost rozhodnutí, jak namítal stěžovatel (srov. § 32 odst. 7 daňového řádu).

IV.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. února 2011

JUDr. Josef
Baxa
předseda senátu