

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **V. K.,** zastoupený Mgr. Jiřím Dostálem, advokátem se sídlem Revoluční 54, Chomutov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 1. 2010, č. j. 7 Ca 184/2006 - 29,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 1. 2010, č. j. 7 Ca 184/2006 – 29, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 28. 4. 2006, č. j. 1383/05-110, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Hořovicích ze dne 21. 6. 2004, č. j. 32154/04/027921/1344, jímž správce daně žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 1 128 032 Kč. Finančních orgány neuznaly jako daňově relevantní náklad celkovou částku 2 900 000 Kč, kterou měl žalobce dle svého tvrzení uhradit společnosti POLARO-SENSORS, spol. s r.o. za zprostředkovatelskou činnost. Podle závěrů finančních orgánů stěžovatel neprokázal, že by tuto částku skutečně vynaložil na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů.

Žalobce brojil proti tomuto rozhodnutí žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 18. 1. 2010, č. j. 7 Ca 184/2006 – 29, zamítl.

Rozsudek městského soudu napadl žalobce („stěžovatel“) původně blanketní kasační stížností, kterou doplnil podáními ze dne 6. 5. 2010, 29. 10. 2010 a 17. 8. 2011 a opřel ji o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel namítal, že finanční orgány porušily v daňovém řízení zásadu dvojinstančnosti a neumožnily mu seznámit se s podklady rozhodnutí a vyjádřit se k nim, dále že v rozporu se zákonem nezařadily do spisu listiny získané na dožádání od belgické finanční správy a že finanční orgány i městský soud nesprávně hodnotily provedené důkazy. Stěžovatel měl za to, že v daňovém řízení unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“), neboť předložil veškeré dostupné důkazní prostředky prokazující zmiňovanou zprostředkovatelskou činnost i její úhradu a důkazní břemeno tedy podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní přešlo na správce daně, který této své povinnosti nedostál.

Stěžovatel v posledním doplnění kasační stížnosti rovněž namítal, že byla daň v daném případě doměřena po uplynutí tříleté prekluzívní lhůty stanovené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní, a upozornil přitom mj. na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, který přinesl změnu v dosavadním výkladu počátku běhu této lhůty.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, přičemž rekapituloval důvody, které jej vedly k vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud tedy dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti ve smyslu § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou uplynutí prekluzívní lhůty pro vyměření či doměření daně.

Podle § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; toto ustanovení zároveň obsahuje ze zmíněného pravidla taxativně stanovené výjimky. Další výjimka ovšem vyplývá z judikatury Ústavního soudu, podle níž správní soudy musí z úřední povinnosti přihlížet právě k uplynutí prekluzívní lhůty stanovené v § 47 zákona o správě daní. Ve svém nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I ÚS 1169/07, i v řadě dalších navazujících rozhodnutí, vyjádřil Ústavní soud názor, podle něhož za společný rys prekluze jakožto institutu, který se vyskytuje v různých odvětvích právního řádu, lze považovat i to, že k ní má orgán moci veřejné přihlížet z úřední povinnosti. Ačkoli tedy stěžovatel v žalobě prekluzi daně nenamítal a za jiných okolností by tedy tato námitka, uplatněná až dodatečně v kasační stížnosti, musela být považována za nepřípustnou (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), je Nejvyšší správní soud v každém případě povinen zkoumat, zda k uplynutí prekluzívní lhůty nedošlo za situace, kdy daňová kontrola týkající se mj. daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 byla u stěžovatele zahájena dne

22. 4. 2003 (viz protokol o ústním jednání ze dne 22. 4. 2003, č. j. 22657/03/027932/0648, založený v daňovém spisu).

Dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní, v relevantním znění, platilo, 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 povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Byl-li pak dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní 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.

Ke lhůtě pro vyměření daně dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní se vyslovil ve svém rozsudku ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 - 108, dostupném na www.nssoud.cz, první senát Nejvyššího správního soudu, když akceptoval pro něj v dané věci závazný právní názor Ústavního soudu vyjádřený v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Ústavní soud provedl výklad § 47 zákona o správě daní tak, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně, stanovená citovaným ustanovením, počíná běžet od konce zdaňovacího období, za něž vznikla povinnost daň odvést, nikoliv až od konce zdaňovacího období, v němž měl daňový subjekt povinnost podat daňové přiznání, jak dosud toto ustanovení vykládala do té doby ustálená judikatura správních soudů. Právní názor Ústavního soudu pak následoval Nejvyšší správní soud v některých svých dalších rozhodnutích, např. v rozsudku ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 – 108, či v rozsudku ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 – 101, www.nssoud.cz.

Pátý senát Nejvyššího správního soudu ovšem dospěl ve věci sp. zn. 5 Afs 15/2009 (též s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 42/2008 - 84, ve věci DPH) k názoru opačnému, tady k takovému, jež zastávala judikatura před rozhodnutím Ústavního soudu. Pátý senát Nejvyššího správního soudu proto věc v souladu s § 17 s. ř. s. předložil k rozhodnutí o sporné právní otázce rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122, publikovaným pod č. 2229/2011 Sb. NSS, rozhodl o tom, že je nadále nutno vycházet z právních závěrů uvedených v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, a v navazujícím nálezu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09. Rozšířený senát konstatoval, že výklad § 47 zákona o správě daní, 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. Shodný názor pak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zaujal také v usnesení ze dne 12. 1. 2011, č. j. 1 Afs 27/2009 – 98, publikovaném pod č. 2230/2011Sb. NSS, v němž posuzoval tutéž právní otázku.

Obě rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu následovaly další nálezy, v nichž Ústavní soud potvrdil svůj dosavadní výklad počátku běhu prekluzívní

lhůty pro vyměření či doměření daně podle původního znění § 47 odst. 1 zákona o správě daní (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2011, sp. zn. IV. ÚS 2656/08).

Pátý senát Nejvyššího správního soudu tak vyčerpal veškeré možnosti jak dosáhnout toho, aby byl opětovně přijat původní ustálený výklad § 47 odst. 1 zákona o správě daní, který považoval za správný. Vzhledem k tomu, že je ve věci rozhodující senát Nejvyššího správního soudu za daných okolností uvedenými závěry Ústavního soudu i rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vázán, nezbývá mu než posoudit kasační stížnost jako důvodnou.

Jak již bylo řečeno, daňová kontrola k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 byla u stěžovatele zahájena dne 22. 4. 2003. Ze spisu zároveň nevyplývá, že by správce daně před tímto datem učinil vůči stěžovateli jakékoliv úkony v souvislosti s daní z příjmů přiznanou za předmětné zdaňovací období. Ve světle uvedených závěrů Ústavního soudu a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu tedy tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daně v posuzované věci uplynula dne 31. 12. 2002. Daňová kontrola tak byla dne 22. 4. 2003 zahájena až po uplynutí zákonné lhůty pro doměření daně a jejím zahájením tudíž nemohlo dojít k přerušení lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní. Daň tedy byla doměřena nezákonně.

S ohledem na tyto skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že městský soud v daném případě nepřihlédl k prekluzi práva na doměření daně, ačkoliv byl povinen tak z úřední povinnosti učinit.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost na základě uvedených skutečností důvodnou, a to aniž by ji posuzoval z hlediska dalších stížních bodů. Za dané situace by totiž postrádalo jakéhokoli smyslu posuzovat důvodnost dalších kasačních námitek stěžovatele, neboť je-li právo daň doměřit prekludováno, neměl být předmětný dodatečný platební výměr vůbec vydán.

Nejvyššímu správnímu soudu tedy nezbylo, než napadený rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Právním názorem vyjádřeným v tomto rozsudku je městský soud vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 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. září 2011

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu