

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobkyně: G.S-SANDI s.r.o.**, se sídlem Kolbenova 159/7, Praha 9, zastoupené JUDr. Jaroslavem Novákem, Ph.D., advokátem se sídlem Trojanova 12, Praha 2, proti **žalovanému: Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2007, č. j. 8320/07/1300-108391, ve věci dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2010, č. j. 10 Ca 234/2007 - 63,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2010, č. j. 10 Ca 234/2007 - 63, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora citovaného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým tento soud zamítl její žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 15. 5. 2007, č. j. 8320/07/1300-108391. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Prahu 9 (dále

jen „správce daně“) dne 2. 2. 2006, č. j. 31714/06/009513/7875, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2002 ve výši 604 096 Kč.

Ze spisu správce daně vyplývá, že tato daň byla dodatečně vyměřena na základě daňové kontroly, která proběhla ve dnech 11. 4. 2005 až 10. 11. 2005. Zahájena byla dne 11. 4. 2005 protokolem o ústním jednání č. j. 102752/05/009934/6792, a provedena na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí roku 2002. Po jejím skončení vystavil správce daně výše uvedený dodatečný platební výměr, přičemž uvedenou výši daně z přidané hodnoty správce daně dodatečně vyměřil na základě toho, že se stěžovatelce nepodařilo prokázat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, resp. přijetí zdanitelného plnění od společnosti XIN DELI GROUP CZECH s. r. o., pouze předložením daňového dokladu č. HV02/058. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru se stěžovatelka neúspěšně odvolala, následně podala žalobu, kterou městský soud zamítl. Stěžovatelka proto podala kasační stížnost.

Jako důvody kasační stížnosti stěžovatelka uvádí důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tj. nezákonnost rozsudku městského soudu spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, dále důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, a naposledy důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) téhož zákona, tedy nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.

Konkrétně stěžovatelka především namítá nesprávné posouzení právní otázky týkající se běhu prekluzivní lhůty. Má za to, že v daném případě byla daň doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty. Daňová kontrola za předmětné zdaňovací období byla totiž zahájena až dne 11. 4. 2005, přičemž prekluzivní lhůta podle stěžovatelky uplynula 31. 3. 2005. Tvrdí, že k této skutečnosti měl městský soud při rozhodování přihlédnout a z tohoto důvodu rozhodnutí správních orgánů zrušit. Při těchto úvahách stěžovatelka vychází především z nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dostupného na http://nalus.usoud.cz.

Pro případ, že by Nejvyšší správní soud této námitce nepřisvědčil, namítá další vady, které rozsudek městského soudu vykazuje. Má za to, že městský soud stejně jako žalovaný nesprávně posoudil výše uvedený řádně vystavený daňový doklad a nesprávně stěžovatelce doměřil daň z přidané hodnoty s tím, že neunesla v průběhu daňové kontroly důkazní břemeno. Stěžovatelka je však názoru, že důkazní břemeno unesla a hodnověrné důkazní prostředky předložila. Za takového stavu věci to byl naopak správce daně, kdo ve smyslu § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v době předmětného

zdaňovacího období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), své povinnosti nedostál, když hodnověrnost předložených důkazů nijak nevyvrátil. Z výše uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ke kasační stížnosti zaslal vyjádření, v němž uvádí, že stěžovatelka podala přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2002 dne 25. 4. 2002, dne 23. 2. 2005 předvolal správce daně stěžovatelku, aby se dne 30. 3. 2005 dostavila ke správci daně k zahájení kontroly daně z přidané hodnoty za 1. – 4. čtvrtletí 2002. Toto předvolání bylo stěžovatelce doručeno dne 3. 3. 2005. Dne 29. 3. 2005 se zástupkyně stěžovatelky z důvodů nemoci omluvila a na jednání se nedostavila, přičemž byl navržen náhradní termín na den 11. 4. 2005. Žalovaný proto zdůrazňuje, že daňová kontrola byla zahájena v roce 2005 a rozhodnutí o odvolání bylo vydáno již 15. 5. 2007. Stěžovatelka uplatnila námitku prekluze poprvé až v kasační stížnosti, což deklaruje, že nepovažovala výklad správce daně ve věci lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků za neoprávněný zásah do svých práv. Ve vztahu ke zbylým kasačním námitkám odkazuje na své vyjádření k žalobě a následné vyjádření k replice žaloby. Na základě právě uvedeného žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Kasační soud se nejprve zabýval námitkou nesprávného posouzení právní otázky běhu prekluzivní lhůty. Přestože stěžovatelka tuto námitku uplatnila teprve před zdejším soudem v rámci kasační stížnosti, nelze na tuto námitku pohlížet jako na námitku nově uplatněnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., podle kterého *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.* Otázka uplynutí běhu prekluzivní lhůty je totiž otázkou, kterou je městský soud povinen se zabývat z moci úřední, jak vyplývá z nálezu Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, dostupného na http://nalus.usoud.cz, v němž Ústavní soud uvedl, že „*k prekluzi subjektivního veřejného práva státu na vyměření či doměření daně podle § 47 daňového řádu dochází marným uplynutím tam uvedené lhůty. Následkem je zánik samotného subjektivního práva, přičemž k tomuto následku se přihlíží z úřední povinnosti*“. Přestože odpověď na to, zda je nutno se otázkou prekluze zabývat při absenci námitky i z moci úřední, nebyla nějaký čas sjednocena, byla rozhodovací praxe v souvislosti s prekluzí v daňovém řízení, i obecně, na základě výše zmíněného ústavního nálezu i judikatury Nejvyššího správního soudu již v době rozhodování městského soudu postavena na jisto. Soudy jsou povinny otázku prekluze zkoumat z úřední povinnosti i v případě, že by tato skutečnost nebyla účastníky vůbec v rámci řízení namítána. Je tomu tak proto, že následky, které jsou s prekluzí spojeny, dosahují značné závažnosti. 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 prekluze (tedy že je třeba k ní přihlížet z moci úřední) je ostatně vlastní institutu prekluze ve všech právních odvětvích a není důvodu, proč by tomu mělo být ve správním právu jinak (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, publikovaný pod č. 1851/2009 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz). Proto i v případě, že by stěžovatelka tuto námitku neuplatnila ani v řízení před zdejším soudem, byl by rovněž Nejvyšší správní soud povinen, dříve než by se zabýval meritorním posouzením daného případu, sám zodpovědět, zda napadené rozhodnutí je či není v souladu s § 47 zákona o správě daní a poplatků, tj. zda byla v daném případě daň vyměřena či doměřena v zákonem stanovené lhůtě.

Přestože jsou správní soudy povinny se otázkou prekluze ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků i při absenci výslovné námitky zabývat, neznamená to, že by byly zároveň povinny se vždy explicitně k této problematice vyjadřovat. Tak musí činit pouze v případě uplatnění námitky nebo v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi došlo (k tomu srovnej výše citovaný nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07). Správní soud je však vždy povinen otázku prekluze přezkoumat. Dojde-li k závěru, že k uplynutí prekluzivní lhůty v daném případě nedošlo, může se bez dalšího zabývat meritorním posouzením věci, aniž by své závěry týkající se otázky prekluze explicitně v rozhodnutí uvedl (k tomu srovnej zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, publikovaný pod č. 1851/2009 Sb. NSS). V daném případě nebyla v žalobním řízení uplatněna námitka uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření nebo doměření předmětné daně, proto se městský soud nebyl povinen výslovně k této otázce vyjadřovat. Neučinil-li tak, a věcí se zabýval meritorně, dal tím však najevo, že má za to, že v daném případě k prekluzi práva daň doměřit nedošlo. Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbývá, než posoudit, zda je tento závěr městského soudu správný, přičemž zdejší soud je povinen zohlednit svoji aktuální judikaturu.

Podle dlouholeté soudní i správní praxe se u daňových povinností spojených s povinností předkládat daňové přiznání odvozoval běh tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků pro vyměření daně od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit daňové přiznání (pravidlo „3+1“). Nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, byla shora uvedená praxe shledána protiústavní s odůvodněním, že výklad, který odvíjí běh prekluzivní lhůty od lhůty pro podání daňového přiznání ve smyslu ustanovení § 40 zákona o správě daní a poplatků, je nepřiměřeně extenzivní, neboť lhůtu v zákoně stanovenou na 3 roky fakticky

prodlužuje na 4 roky. Běh tříleté prekluzivní lhůty je proto nutno odvíjet od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost v souladu s hmotněprávními předpisy (pravidlo „3+0“), nikoli od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předkládat daňové přiznání.

Předmětný nález vyvolal polemiku o tom, zda se závěry v něm uvedené mají vztahovat na počátek běhu prekluzivní lhůty pouze u daně z příjmů fyzických osob, zda rozlišovat mezi jednotlivými daněmi nebo tyto závěry aplikovat u všech daní bez rozdílu. Odpověď na tuto otázku byla sjednocena usnesením rozšířeného senátu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 1 Afs 27/2009 - 98, v němž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl, že „*výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 2. 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.*“ Zdejší soud v souladu se závěry vyslovenými rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu, které jsou aplikovatelné na nyní projednávanou věc, přistoupil k posouzení kasační stížnosti a napadeného rozhodnutí městského soudu, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Vycházel při tom z následujících úvah.

V posuzované věci správce daně stěžovatelce dodatečně pravomocně vyměřil dne 21. 5. 2007 daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2002 na základě daňové kontroly zahájené dne 11. 4. 2005. Ve smyslu výše uvedené interpretace § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků počala prekluzivní lhůta k vyměření daně běžet k 31. 3. 2002 a běh prekluzivní lhůty tedy uplynul dne 31. 3. 2005. Běh prekluzivní lhůty může podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků zvrátit pouze úkon správce daně směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Podle citovaného ustanovení by totiž takový úkon měl za následek přerušení běhu prekluzivní lhůty a tato lhůta by tak začala běžet znovu od počátku. Jelikož však v této lhůtě nebyl učiněn žádný úkon, jehož následkem by bylo přerušení běhu prekluzivní lhůty k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu výše uvedeného, a předmětná daň byla dodatečně doměřena až po uplynutí této prekluzivní lhůty, zdejšímu soudu nezbývá než konstatovat, že v daném případě došlo k prekluzi práva správce daně předmětnou daň stěžovatelce doměřit. Předmětná daň tak byla doměřena nezákonně. První úkon, který mohl běh prekluzivní lhůty v dané věci přerušit, byl až úkon zahájení daňové kontroly správcem daně dne 11. 4. 2005, k němuž však došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty. Za takové situace již nemohl být § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků aplikován.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil žalovanému, že by na těchto závěrech mohla něco změnit skutečnost, že stěžovatelce bylo již dne 3. 3. 2005 doručeno předvolání k jednání na den 30. 3. 2005, které se mělo týkat zahájení kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí roku 2002. K tomuto

jednání totiž nedošlo, neboť se z něj zástupkyně stěžovatelky dne 29. 3. 2005 z důvodu nemoci řádně omluvila, přičemž se následně uskutečnilo až v náhradním termínu dne 11. 4. 2005, kdy byla rovněž řádně zahájena daňová kontrola. Jak bylo uvedeno výše, k tomu došlo až po uplynutí zákonem stanovené prekluzivní lhůty, tedy bez možnosti aplikace § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud má přitom za to, že samotné předvolání ze dne 23. 2. 2005, doručené stěžovatelce dne 3. 3. 2005, nelze považovat za úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty ve smyslu výše uvedeného ustanovení. Dikce zákona totiž stanoví, že za takový úkon lze považovat pouze *úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení*. Z judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že takovým úkonem nemůže být pouhý formální úkon správce daně, při němž není vykázána žádná jeho kontrolní činnost. Za takový úkon lze považovat až faktický kontrolní úkon správce daně (k tomu srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 109, nebo ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, oba dostupné na www.nssoud.cz). Ve světle právě předestřeného nelze předmětné předvolání ze dne 23. 2. 2005 za faktický kontrolní úkon považovat, neboť z něj není patrno, jaké kontrolní kroky správce daně směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení v dané věci učinil. Takovým úkonem bylo až zahájení daňové kontroly při ústním jednání ze dne 11. 4. 2005, při němž byly stěžovatelce kladeny již konkrétní kontrolní dotazy, které však byly učiněny až po uplynutí zákonem stanovené prekluzivní lhůty. Námitka prekluze je proto důvodná.

Jelikož Nejvyšší správní soud shledal námitku nesprávného posouzení právní otázky běhu prekluzivní lhůty městským soudem důvodnou, již samotná tato skutečnost dostačuje k tomu, aby napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. Ostatními meritorními námitkami se zdejší soud nezabýval, neboť by to bylo za tohoto stavu věci bezpředmětné. V novém řízení je městský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán zde vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom zdejší soud rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

V novém řízení městský soud v souladu s § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 19. května 2011

JUDr. Radan Malík

předseda senátu