

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Ing. J. T.**, zastoupeného JUDr. Tomášem Těmínem, Ph.D., advokátem se sídlem Karlovo náměstí 28, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2009, čj. 12861/09-1500-506118, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 10. 2012, čj. 15 Af 17/2010 – 52,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Teplicích (dále jen „správní orgán I. stupně“) vydal dne 27. 5. 2009 rozhodnutí čj. 90744/09/210911505353, kterým podle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) zamítl žádost žalobce o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob z důvodu, že na daňovém účtu žalobce nebyl evidován vratitelný přeplatek.

[2] Mělo se jednat o přeplatek daně z příjmů fyzických osob za rok 2008 ve výši 11.535 Kč, který však správce daně použil na úhradu části dodatečně vyměřené daně z příjmů fyzických osob za rok 1999 ve výši 707.792 Kč, jež byla stanovena na základě daňové

kontroly zahájené v roce 2003 platebním výměrem z roku 2004. Žalobce se domníval, že tento dodatečný platební výměr je nicotný, neboť daň byla doměřena až po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Přesto doměřenou daň z opatrnosti zaplatil, a to započtením své pohledávky vůči České republice ve výši 1.043.000 Kč. Tuto svoji pohledávku si žalobce vyčíslil v souvislosti s nálezem Ústavního soudu publikovaným pod č. 231/2000 Sb., jímž byla pro neústavnost zrušena vyhláška Ministerstva financí č. 176/1993 Sb., o nájemném z bytu a úhradě za plnění poskytovaná s užíváním bytu. Žalobce byl totiž vlastníkem obytného domu č.p. 1872 v ulici K. v T. s byty s regulovaným nájmem a byl přesvědčen, že mu vznikla pohledávka vůči České republice rovnající se vzniklé škodě vyplývající z regulovaného nájemného. O této pohledávce informoval Ministerstvo průmyslu a obchodu s výzvou, aby byla uhrazena nebo odmítnuta, což se v požadované lhůtě nestalo, a proto ji považoval za uznanou. Správci daně žalobce zaslal informaci o započtení své pohledávky vůči České republice proti svému daňovému dluhu vzniklému na základě výše zmíněného dodatečného platebního výměru.

[3] Odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl v záhlaví specifikovaným rozhodnutím. Žalobce podal proti uvedenému rozhodnutí žalobu ke krajskému soudu, ve které navrhoval, aby soud jako předběžnou otázku posoudil platnost jeho pohledávky za Českou republikou, a poté se zabýval možností započtení této pohledávky vůči daňovému pohledávce. Dále navrhoval, aby soud jako předběžnou otázku posoudil také nicotnost předmětného dodatečného platebního výměru, a to v návaznosti na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, jenž způsobil obrat ve výkladu prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků.

[4] Žalobce byl předvolán k jednání krajského soudu, které se mělo konat dne 10. 10. 2012 v 8:30 hodin. Na toto jednání se však bez omluvy nedostavil. Soud proto v souladu s § 49 odst. 3 s. ř. s. jednal bez jeho přítomnosti.

[5] Krajský soud žalobu výše uvedeným rozsudkem zamítl a dal tak za pravdu závěrům v rozhodnutí žalovaného.

II. Shrnutí odůvodnění napadeného rozsudku

[6] V odůvodnění napadeného rozsudku se krajský soud nejprve zabýval otázkou možnosti započtení soukromoprávní pohledávky vůči České republice a veřejnoprávní pohledávky spočívající v daňovém nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob. Dospěl k závěru, že k takovému započtení nemohlo dojít. Soud zdůraznil, že § 59 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků obsahuje kogentní úpravu způsobů placení daní a započtení jako způsob úhrady daňového nedoplatku nezná. Odmítl přitom argument žalobce, že „*co není zakázáno, je dovoleno*“, protože ten se vztahuje pouze na subjekty soukromého práva. Pro veřejnoprávní osoby uplatňující státní moc naopak platí princip, že státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví (čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod).

[7] Ve věci dopadu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně uvedl krajský soud následující. Otázkou, zda se v případě vyměření či doměření daně po marném

uplynutí prekluzivní lhůty jedná o nicotné nebo nezákonné rozhodnutí, se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007 – 161. Z tohoto rozhodnutí vyplývá, že „[v]*yměření nebo doměření daně po uplynutí lhůty podle § 47 daňového řádu je vadou rozhodnutí, nikoliv však vadou tak intenzivní a zřejmou, aby způsobila faktickou neexistenci tohoto rozhodnutí; nelze proto hovořit o rozhodnutí nicotném.*“ V souladu s tímto závěrem soud uzavřel, že platební výměr, jímž správce daně doměřil žalobci daň za rok 1999, představuje rozhodnutí nezákonné. V této souvislosti uvedl, že s ohledem na zásadu presumpce správnosti správních rozhodnutí je nutné každé pravomocné správní rozhodnutí, jež není nicotné, považovat za správné a závazné, dokud není věcně příslušným správním orgánem nebo soudem zrušeno.

[8] Dále soud konstatoval, že předmětem soudního přezkumu bylo správní rozhodnutí týkající se započtení pohledávky jako možného způsobu placení daně a nikoliv předmětný dodatečný platební výměr, který nabyl právní moci dne 23. 12. 2004. Tento ani v daném soudním řízení předmětem přezkumu být nemohl s ohledem právě na presumpci správnosti správních rozhodnutí. Soud se proto správností dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 1999 nezabýval.

III. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] V kasační stížnosti se žalobce (stěžovatel) domáhal zrušení napadeného rozsudku krajského soudu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b), c) a d) s. ř. s.

[10] Stěžovatel v prvé řadě upozornil, že není pravdivé tvrzení krajského soudu, že se žalobce i přes řádné doručení předvolání k jednání soudu k tomuto jednání nedostavil. K tomu uvedl, že mu krajský soud žádné předvolání nedoručil, tudíž se na jednání dostavit nemohl. Zpochybnil také, že by součástí soudního spisu byla doručenka podepsaná stěžovatelem, jež by řádné doručení předvolání osvědčovala. Stěžovatel s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 13. 10. 2004, čj. 3 As 40/2003 – 66) dovodil, že nedoručení předvolání k jednání je významnou vadou řízení, která způsobuje nesprávné rozhodnutí ve věci, protože mu bylo odňato právo účasti na soudním jednání.

[11] Druhá kasační námitka spočívala v nesprávném posouzení otázky možnosti započtení soukromoprávní a veřejnoprávní pohledávky krajským soudem. Stěžovatel se domníval, že v jeho případě je započtení soukromoprávní a veřejnoprávní pohledávky možné. I Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04 dovodil, že z jeho judikatury nelze vyvodit zobecnění ohledně vyloučení možnosti vzájemného započtení soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek. Stěžovatel měl za to, že Ústavní soud zastává názor, že pokud zvláštním zákonem není explicitně stanovena nepřípustnost započtení soukromoprávní a veřejnoprávní pohledávky, pak je toto započtení možné. Dále argumentoval, že žalovaný ani krajský soud neuvedli právní předpis, který by toto započtení v jeho případě znemožňoval. Podle stěžovatele neobstojí ani odkaz na čl. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť jak vyplývá z názoru Ústavního soudu, je třeba zvláštního zákona, jež by nemožnost započtení explicitně vylučoval.

Ustanovení § 59 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků totiž tuto formu placení daní explicitně nevylučuje.

[12] Stěžovatel tak shrnul, že tím, že informoval o své pohledávce za Českou republikou správní orgán I. stupně, projevil vůli k jejímu započtení vůči daňové pohledávce a způsobil tak zánik předmětné daňové pohledávky.

[13] V rámci své třetí kasační námitky stěžovatel tvrdil, že mu správní orgán I. stupně doměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 1999 až po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně ve smyslu § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Tato lhůta se počítá od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Krajský soud proto podle stěžovatele nesprávně nepřihlédl k námitce prekluze, ač k prekluzi práva na doměření daně skutečně došlo.

[14] Ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný odkázal na svá předešlá vyjádření obsažená ve správním spise a uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry uvedenými v napadeném rozsudku krajského soudu.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud se zabýval třemi základními otázkami. Zaprvé posuzoval, zda je rozsudek krajského soudu nezákonný z důvodu tvrzeného nedoručení předvolání k jednání stěžovateli. Zadruhé řešil otázku možnosti placení daně započtením soukromoprávní pohledávky vůči České republice. Zatřetí se zabýval tím, zda je rozhodnutí o stanovení daně pro uplynutí prekluzivní lhůty svou povahou nezákonné nebo nicotné a také řešil otázku běhu prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků.

IV.1 Otázka doručení předvolání k jednání soudu

[17] Stěžovatel považoval rozsudek krajského soudu za nezákonný, neboť mu podle jeho slov nebylo řádně doručeno předvolání k jednání. Ze spisu krajského soudu Nejvyšší správní soud zjistil, že předvolání k jednání, jež se mělo konat dne 10. 10. 2012, bylo stěžovateli zasláno na adresu L. 406/47, T., tedy na adresu, na kterou mu byly v průběhu správního a soudního řízení zasílány všechny písemnosti, na něž také reagoval. Při doručování předvolání dne 21. 9. 2012 nebyl stěžovatel zastižen, proto byla zásilka v souladu s § 42 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 48 občanského soudního řádu uložena. Vzhledem k tomu, že si stěžovatel tuto zásilku nevyzvedl, byl za den doručení považován 10. den ode dne 21. 9. 2012, kdy byla písemnost uložena k vyzvednutí; k doručení tedy došlo dne 1. 10. 2012. Jednání soudu se přitom konalo až 10. 10. 2012. Na základě těchto skutečností má Nejvyšší správní soud za prokázané, že předvolání k jednání bylo stěžovateli řádně doručeno v souladu s postupem stanoveným v občanském soudním řádu.

[18] Pokud se tedy stěžovatel bez řádné omluvy nedostavil k jednání před krajským soudem, postupoval soud správně, jestliže věc projednal a rozhodl o ní bez přítomnosti

stěžovatele. Proto Nejvyšší správní soud zamítá kasační námitku, podle které bylo stěžovateli neoprávněně odňato právo účasti na soudním jednání. Stejně tak odmítá tvrzení, že by v soudním spise krajského soudu příslušná doručenka nebyla obsažena; sám se totiž přesvědčil o opaku.

IV.2 Otázka možnosti placení daně započtením

[19] Ve své kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že jestliže žádný právní předpis výslovně nezakazuje zaplacení daně započtením pohledávky, pak takový postup nelze považovat za nemožný. Navíc argumentoval, že ani Ústavní soud započtení soukromoprávní a veřejnoprávní pohledávky ve své judikatuře výslovně nevylučuje. Stěžovatel má tedy za to, že jeho daňová povinnost doměřená za rok 1999 již zanikla, neboť ji řádně uhradil tím, že zaslal správnímu orgánu I. stupně písemnost s projevem vůle k započtení své pohledávky vzniklé na základě regulace nájemného vůči České republice a daňové pohledávky.

[20] Nejvyšší správní soud považuje tuto námitku za nedůvodnou. Předně uvádí, že způsob placení daně kogentně stanovuje § 59 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, který jako možnosti placení daně uvádí: „*a) na příslušný účet správce daně vedený u poskytovatele platebních služeb, b) v hotovosti, c) kolkovými známkami, stanoví-li tak zvláštní předpis; každý správce daně, u něhož připadá v úvahu placení kolkovými známkami, je povinen mít přiměřenou zásobu kolkových známek a prodávat je daňovým dlužníkům, d) platebními známkami, jde-li o úhradu daní do územních rozpočtů a stanoví-li tak zvláštní předpis, e) přeplatkem na jiné dani*“. Tvrzená pohledávka stěžovatele vzniklá z titulu náhrady škody způsobené regulací nájemného představuje soukromoprávní pohledávku stěžovatele vůči České republice. Nelze ji tak považovat za přeplatek na dani a uplatnit způsob placení daně stanovený v § 59 odst. 3 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Stejně tak nelze započtení soukromoprávní pohledávky podřadit pod žádný z dalších zákonných způsobů placení daně.

[21] Soud také odmítá tvrzení stěžovatele, že pokud uvedené ustanovení zákona o správě daní a poplatků výslovně nevylučuje započtení pohledávky jako možný způsob placení daně, je taková forma úhrady daně možná. To vyplývá z principu zmíněného již krajským soudem, podle kterého mohou veřejné orgány uplatňovat státní moc jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví (čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Naopak princip „*každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá*“ (čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod) platí pro subjekty soukromého práva. Nemožností vzájemného započtení soukromoprávní pohledávky a daňové pohledávky, jež má veřejnoprávní charakter, vyslovil ve své judikatuře i Ústavní soud (viz. výše zmiňovaný nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 229/98 a nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 226/98).

[22] Proto Nejvyšší správní soud shrnuje, že placení daní je možné pouze taxativně vymezenými způsoby stanovenými v zákoně o správě daní a poplatků a není možné, aby si daňový subjekt sám určoval jiné způsoby, jakými daň zaplatí. Podle Nejvyššího správního soudu je tak správný závěr krajského soudu, že placení daně formou započtení pohledávky není přípustné a takový způsob by odporoval zákonu.

[23] Stěžovatel navíc v této souvislosti odkázal na judikaturu Ústavního soudu, ze které vyplývá, že započtení soukromoprávní a veřejnoprávní pohledávky nelze považovat za kategoricky nepřípustné. Konkrétně zmínil nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 684/04, z něhož plyne, že závěr o nemožnosti započtení soukromoprávní a veřejnoprávní pohledávky nelze zobecnit, přičemž přípustnost těchto pohledávek závisí na konkrétní pozitivněprávní úpravě.

[24] K tomu Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že řešení otázky možnosti započtení veřejnoprávní a soukromoprávní pohledávky považuje v tomto případě za nadbytečné, neboť jak opakované uvedl, možné způsoby placení daní vyplývají přímo ze zákona o správě daní a poplatků. Nadto uvádí, že uvedený nález Ústavního soudu se týkal vztahu § 59 odst. 3 písm. e) v souvislosti s § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, podle kterého není přípustné započtení na majetek patřící do podstaty. Ústavní soud zde zkoumal, zda právě uvedené ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání představuje zvláštní právní předpis, obsahující nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž i soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek. V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud konstatuje, že právní úprava obsažená v § 59 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je konkrétní pozitivněprávní úpravou, která v daných souvislostech neumožňuje započtení soukromoprávní pohledávky a veřejnoprávní daňové pohledávky. Tato právní úprava naopak taxativně vymezuje způsoby placení daně, bez možnosti se od těchto forem placení odchýlit. Proto je třeba tuto právní úpravu chápat tak, že znemožňuje započtení soukromoprávní pohledávky jako formu placení daně.

IV.2 Otázka povahy rozhodnutí o stanovení daně po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků

[25] Ve vztahu k tvrzené prekluzi práva správce daně vyměřit daň z příjmů fyzických osob za rok 1999 zjistil Nejvyšší správní soud ze správního a soudního spisu následující. Správní orgán I. stupně zamítl žádost stěžovatele o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob, neboť na jeho osobním účtu této daně nebyl ke dni podání žádosti žádný vratitelný přeplatek evidován. Stěžovatel se konkrétně domáhal vrácení přeplatku daňového přiznání za rok 2008 ve výši 11.535 Kč. Tento přeplatek správce daně použil na úhradu daňového nedoplatku (daně z příjmů fyzických osob) stěžovatele za rok 1999 vzniklého na základě platebního výměru ze dne 8. 4. 2004. Uvedený platební výměr byl vydán na základě daňové kontroly zahájené v roce 2003. Stěžovatel měl za to, že daňová kontrola byla zahájena až po marném uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně, která skončila 31. 12. 2002, a proto mu daňová povinnost nevznikla. Ve svém odvolání k žalovanému uvedl, že z opatrnosti doměřenou daň za rok 1999 zaplatil, a to započtením vůči své pohledávce za Českou republikou, kterou si vyčíslil na základě nálezu Ústavního soudu, jenž zrušil vyhlášku týkající se regulovaného nájemného.

[26] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že krajský soud v rozporu se svou zákonem uloženou povinností nepřihlédl k námitce prekluze, ač k prekluzi práva na doměření daně skutečně došlo. Nejvyšší správní soud se proto nejprve zabýval otázkou, zda byl soud, respektive správní orgán, povinen k prekluzi přihlédnout, a poté se vyjádřil k otázce běhu

prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků.

[27] Podle judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu přihlížejí soudy k prekluzi, obdobně jako například k nicotnosti, z úřední povinnosti (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07; nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008 – 135). Ústavní soud konstatoval, že „*ze samotného pojmu prekluze vyplývá, že je nutno k ní přihlížet z úřední povinnosti před jakýmkoliv orgánem veřejné moci, tedy rovněž v řízení soudním. Tomu nebrání ani přezkumná povaha řízení, ani dispoziční zásada.*“ (viz nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1169/07). Tento závěr je v recentní judikatuře zdejšího soudu již plně akceptován a používán. V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 86/2007 – 161, na něž odkazoval i krajský soud, bylo řečeno, že povinnost přihlížet k prekluzi práva na doměření či vyměření daně z úřední povinnosti má pouze správce daně, nikoliv správní soud, a to z důvodu dispoziční zásady a přezkumné povahy řízení. Tento názor byl však překonán judikaturou Ústavního soudu i zdejšího soudu. Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že pokud bylo správní rozhodnutí vydáno na základě prekludovaného práva daň vyměřit či doměřit, správní soud, který takové rozhodnutí přezkoumává, přihlédne k prekluzi z úřední povinnosti.

[28] V posuzovaném případě se však prekluze netýkala přezkoumávaného rozhodnutí, avšak rozhodnutí souvisejícího, které v daném řízení nebylo předmětem soudního přezkumu. Pak je tedy podstatné posoudit, zda toto související rozhodnutí, kterým byla doměřena daň za rok 1999, je rozhodnutím nicotným či nezákonným. Pokud by soud považoval toto rozhodnutí za nicotné (tj. rozhodnutí, které nevzniklo), musel by připustit, že daňový přeplatek nemohl být použit na úhradu takto vyměřené daně, neboť na základě nicotného platebního výměru nemohla daňová povinnost vzniknout. Naopak pokud by soud pohlížel na tento platební výměr jako na rozhodnutí „pouze“ nezákonné, nemohl by k jeho nesprávnosti v této věci, kdy je předmětem přezkumu jiné rozhodnutí (tj. rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku na dani podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků), přihlížet.

[29] Touto otázkou se zabývalo i zmíněné usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 86/2007 – 161, na něž odkázal krajský soud. Ač jsou některé názory tohoto usnesení již překonané pozdější judikaturou Ústavního soudu, v otázce možné nicotnosti, respektive nezákonnosti rozhodnutí o stanovení daně po uplynutí prekluzivní lhůty, se judikatura odlišným směrem nevyvíjela a je tak na místě ji opět potvrdit. V usnesení bylo uvedeno, což citoval i krajský soud, že nicotné rozhodnutí je takovým rozhodnutím, které „*trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního aktu; za dané situace tu není tedy nic, co by mohlo zakládat jakákoliv práva či povinnosti subjektů.*[...] *Vyměření nebo doměření daně po uplynutí lhůty podle § 47 daňového řádu je vadou rozhodnutí, nikoliv však vadou tak intenzivní a zřejmou, aby způsobila faktickou neexistenci tohoto rozhodnutí; nelze proto hovořit o rozhodnutí nicotném*.“ Tento právní názor považuje Nejvyšší správní soud, i přes výkladový obrat v souvisejících otázkách (tj. v běhu prekluzivní lhůty a přihlížení k prekluzi ex officio soudy), za správný a kompatibilní s následnou judikaturou Ústavního soudu.

[30] Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že platební výměr, jímž byla daňovému subjektu stanovena daň po uplynutí prekluzivní lhůty, je rozhodnutím nezákonným. Ač tedy jde o rozhodnutí, ve kterém byla nesprávně posouzena právní otázka běhu prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků, jedná se o rozhodnutí pravomocné, které nemůže správní soud zrušit v rámci přezkumu jiného, byť souvisejícího rozhodnutí. Proto nelze než souhlasit se závěrem krajského soudu, že stěžovateli daňový nedoplatek za rok 1999 opravdu vznikl a proto správní orgány nepochybily, pokud na jeho úhradu převedly přeplatek na téže dani vzniklý za jiné zdaňovací období.

[31] Nad rámec uvedeného se soud zabýval také otázkou běhu prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků. V této otázce dává Nejvyšší správní soud stěžovateli za pravdu. Je však třeba doplnit, že posouzení této otázky nemělo vliv na přezkum rozsudku krajského soudu a rozhodnutí žalovaného.

[32] Nejvyšší správní soud k běhu prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků uvádí, že interpretaci tohoto ustanovení zásadně změnil nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, který se odklonil od dlouhodobě uznávaného výkladu, podle kterého daňová povinnost prekludovala po uplynutí tří let od konce roku, v němž daňový subjekt podal nebo měl podat daňové přiznání (pravidlo „3 + 1“). Ústavní soud nově vyložil § 47 zákona o správě daní a poplatků tak, že tříletá prekluzivní lhůta počíná běžet od konce zdaňovacího období, za které se daňové přiznání podává (pravidlo „3 + 0“). Tento výklad potvrdil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu pro všechny typy daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení (viz usnesení ze dne 12. 1. 2011, čj. 1 Afs 27/2009 – 98, č. 2230/2011 Sb. NSS, čj. 5 Afs 15/2009 – 122, č. 2229/2011 Sb. NSS).

[33] K podstatě prekluze práva na vyměření či doměření daně se již několikrát vyjádřil Ústavní soud následovně: „*Uplyne-li lhůta uvedená v § 47 zákona o správě daní a poplatků, aniž v ní byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit.*“ (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08).

[34] Na základě skutkových okolností, které Nejvyšší správní soud zjistil ze spisové dokumentace, lze konstatovat, že lhůta pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 1999 uplynula 31. 12. 2002. Proto soud přisvědčuje názoru stěžovatele, že správce daně vydal platební výměr po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty. Stejně tak daňová kontrola byla zahájena až po prekluzi práva správce daně daň vyměřit, proto nemohla způsobit přerušení lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[35] Žalovaný sice ve svém rozhodnutí uznal, že podle současné judikatury se pro vyměření či doměření daně uplatňuje prekluzivní lhůta vypočítaná podle pravidla „3+0“; upozornil však, že v době vydání předmětného platebního výměru byl uznáván výklad této lhůty v souladu s pravidlem „3+1“. S tímto závěrem Nejvyšší správní soud nesouhlasí, neboť odporuje temporálním účinkům judikatury. Zdejší soud řešil otázky judikatorních odklonů, resp. obratů, vícekrát (rozsudky ze dne 17. 12. 2007, čj. 2 Afs 57/2007 - 92, ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155, a ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009 - 91). Soud již

vyslovil, že „*judikatura soudů představuje jeden z pramenů práva, a to i v kontinentálním právním prostředí. S precedenty je však třeba pracovat odlišně než s právními předpisy. Precedens totiž nepředstavuje nic jiného, než zobecnitelné pravidlo chování (normu), avšak vždy vztahující se primárně ke konkrétní soudem rozhodované věci. Judikatorní odklon je nezbytným faktorem, který se v rozhodovací činnosti soudů vyskytuje. Jakkoliv na straně jedné je určitě nežádoucí, aby k němu docházelo příliš často, představuje na straně druhé nezbytný dynamický prvek v rozhodovací činnosti soudů. Pokud však dojde v důsledku sjednocovací činnosti k tomu povolaného orgánu (zde: rozšířený senát NSS) k judikatornímu odklonu, nelze nově přijatý názor zásadně aplikovat zpětně, pokud by tomu bylo v neprospěch účastníků řízení, resp. soukromých subjektů (...).*“ (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, čj. 2 As 34/2009 - 65).

[36] V posuzovaném případě judikatorním obratem nedošlo ke zhoršení procesního postavení účastníka řízení - stěžovatele, naopak se jeho procesní postavení zlepšilo. Není proto důvodu neaplikovat zpětně recentní judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu i na případ namítaného platebního výměru, jež byl vydán v době před vydáním příslušných judikátů.

[37] Na závěr Nejvyšší správní soud opakuje, že ačkoliv byl podle jemu dostupných informací platební výměr vydán po marném uplynutí prekluzivní lhůty a z toho důvodu je nezákonný, na nyní projednávaný případ týkající se přezkumu rozhodnutí žalovaného podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, nemá tato skutečnost vliv.

V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[38] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky stěžovatele nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[39] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 20. prosince 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu