

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **PharmDr. Z. Č.**, zastoupený JUDr. Josefem Novákem, advokátem se sídlem Přemyslovská 11, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 4. 2011, č. j. 6 Ca 42/2008 – 152,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 4. 2011, č. j. 6 Ca 42/2008 – 152, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 5. 4. 2011, č. j. 6 Ca 42/2008 –152, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 29. 11. 2007, č. j. 16610/07-1100-100500, č. j. 16613/07-1100-100500, č. j. 16614/07-1100-100500 a č. j. 16615/07-1100-100500, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 6 (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 6. 2007 č. j. 192895/07/006523/7465, č. j. 192914/07/006523/7465, č. j. 192923/07/006523/7465 a č. j. 192040/07/006523/7465 na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2002, 2003, 2004 a 2005. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že žalobní námitka, že finanční ředitelství řádně nerozhodlo o odvolání stěžovatele, když všechna čtyři napadená rozhodnutí odůvodnilo shodně, přičemž se jednalo o rozhodování a posuzování platebních výměrů z různých zdaňovacích období, a když aplikoval nesprávné znění právního předpisu, které nebylo účinné v době rozhodné pro provádění úkonů, ale znění právního předpisu účinného v době provádění daňové kontroly, není důvodná. Jak vyplývá ze zprávy o výsledku daňové kontroly ze dne 4. 5. 2007, správce daně správně aplikoval znění zákona č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších

předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů), ve znění účinném do 31. 12. 2005. Pokud pak finanční ředitelství odůvodnilo svá rozhodnutí shodně, bylo tomu tak proto, že ve všech zdaňovacích obdobích se jednalo o stejnou problematiku, podklady pro vydání rozhodnutí byly shodné a zákonná úprava byla obsahově také shodná. Rovněž námitku, že platební výměry byly vydány neoprávněnými osobami, neshledal městský soud důvodnou. Podle obsahu správního spisu podepsaly platební výměry zaměstnankyně Finančního úřadu pro Prahu 6 L. K., vedoucí referátu, a M. B., vedoucí oddělení. Z podpisového řádu vydaného finančním ředitelstvím (příloha k Příkazu ředitele č. 07/98, č. j. FR-R-21/98), který upravuje podepisování písemností vyhotovených na finančním ředitelství a na jím řízených finančních úřadech, je patrné, že všechny předmětné platební výměry byly podepsány k tomu oprávněnými osobami. Není důvodná ani námitka, že tento podpisový řád nabyl účinnosti 1. 5. 1998 a že lze mít pochybnosti o tom, zda byl účinný ještě v době vydání předmětných platebních výměrů, neboť se jedná o pouhou spekulaci stěžovatele. Námitkou uplatněnou u ústního jednání, že v dané neměly být vydávány platební výměry, když se jedná o předpis daně k přímému placení, se městský soud nezabýval, protože byla uplatněna až po uplynutí lhůty pro podání žaloby. K námitce, že správce daně nepřípustně vyložil ust. § 38k odst. 1 a 4 zákona o daních z příjmů, městský soud uvedl, že v průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích poplatníci nepodepsali a nedoložili nejpozději do 15. února na příslušné zdaňovací období prohlášení, jaké jsou u nich dány skutečnosti pro přiznání nezdanitelných částek ze základu daně, popřípadě kdy a jak se změnily. Stěžovatel tak porušil ust. § 38k odst. 4 písmeno a) zákona o daních z příjmů, protože srážel měsíční zálohu na daň a snižoval základ daně o nezdanitelné částky u svých zaměstnanců, ač neměl k dispozici jimi vyplněná a podepsaná prohlášení pro uplatnění nezdanitelných částek. Podle citovaného ustanovení je řádně vyplněné a podepsané prohlášení poplatníkem při srážení zálohy základní podmínkou, aby mohl vzít stěžovatel nezdanitelné částky v potaz. Protože stěžovatel neměl od poplatníků podepsané prohlášení k dani, měl postupovat podle ust. § 38h odst. 3 zákona o dani z příjmů. To však neučinil. Proto byl správce daně povinen vydat výše uvedené platební výměry, kterými předepsal stěžovateli k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za příslušné zdaňovací období. Ze skutečnosti, že tyto příjmy byly poplatníky přiznány v jejich daňovém přiznání, nelze dovodit, že postup správce daně nebyl správný a že tím byl plátce daně své povinnosti zproštěn. Městský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, že doměřenou daň měli zaplatit ti zaměstnanci, kteří nepředložili podepsané prohlášení k dani, poněvadž stěžovatel neodpovídá za jejich pochybení. Zákon č. 337/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) stanoví v § 6 odst. 2, že poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou podrobeny dani. Ust. § 6 odst. 3 citovaného zákona stanoví, že plátcem daně se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům. Pod vlastní majetkovou odpovědností plátce daně je třeba chápat odpovědnost zaměstnavatele, za nesprávně vybranou nebo sraženou daň. Plátce daně má právo i povinnost přihlédnout ke všem skutečnostem uvedeným v prohlášení k dani svých zaměstnanců, avšak pouze v případě, že jsou poplatníkem řádně prokázány v souladu se zákonem. Nelze tedy přenést a odvést daň vzniklou v souvislosti s nesprávným vybráním daně na poplatníky daně, když zákon explicitně stanoví, že za nesprávně sraženou daň jednoznačně odpovídá plátce daně. Z tohoto důvodu nebyla porušena ani rovnost jednotlivých účastníků řízení, když byla prováděna daňová kontrola pouze u stěžovatele, a nikoliv u jeho zaměstnanců. Není proto

důvodná námitka, že došlo k porušení zákona přes upozornění správce daně, když tento nezahájil správní řízení s poplatníky daně, pokud byli ještě zaměstnanci stěžovatele.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že postup městského soudu, který nepřihlédl k žalobní námitce týkající se porušení ust. § 69 zákona o správě daní a poplatků, protože byla uplatněna pozdě, byl nesprávný. Pokud totiž stěžovatel v žalobě napadl formální nedostatky platebních výměrů i postupu správce daně, a to z hlediska jejich označení i obsahu, pak jeho upřesnění týkající se postupu správce daně, nemůže být nepřípustným rozšířením žalobního bodu. V daném případě je totiž jednoznačné, že nesplnění daňové povinnosti na dani ze závislé činnosti jejich plátcem nelze řešit formou platebního výměru, protože v takovém případě se daňová povinnost nevyměřuje, ale pouze předepisuje k přímému placení. Dále stěžovatel namítal, že pochybení při podepisování prohlášení nebylo takového charakteru, aby správce daně při daňové kontrole postupoval tak, jak je patrno ze správního spisu. Důvodem vydání platebních výměrů bylo pouze to, že podpisy některých zaměstnanců byly v nesprávných kolonkách anebo měly být na uvedených formulářích připojeny opožděně. Došlo k porušení ústavních práv stěžovatele, neboť mu byla na základě neexistujících právních předpisů předepsána právní povinnost, kterou byl nucen plnit. Městský soud se dále nezabýval tím, že nebylo jednoznačně prokázáno, že osoby podepsané pod platebními výměry byly zaměstnanci správce daně, zda takové osoby vůbec existovaly a zda byly oprávněny takto konat. Finanční ředitelství mělo prokázat, že tyto osoby mohly činit úkony, ke kterým byly výslovně zmocněny, a to způsobem, který by byl závazný i vůči adresátům těchto úkonů. V daném případě podpisový řád nejen, že neobsahoval podpis osoby oprávněné podpisový řád vydat, nebyl autorizován a nebyl předložen ani v odpovídajícím originále, ale současně měl být tento podpisový řád náležitým způsobem publikován. Pokud se tak nestalo, bylo nutné, aby ke každému rozhodnutí správce daně byly přikládány plné moci, které by zmocňovaly jednotlivé osoby k tomu, aby prováděly příslušné úkony. V daném případě se nejedná o obvyklou činnost zaměstnanců, ale o vydávání správních rozhodnutí v daňovém řízení. Městský soud si nepovšiml zásadního rozporu spočívajícího v tom, že takovou neautorizovanou fotokopii podpisového řádu vydalo finanční ředitelství, ač podle něj měli postupovat pracovníci správce daně, kteří mu nejsou z hlediska správního řízení přímo podřízeni. Finanční ředitelství a finanční úřad totiž nejsou identickými subjekty, ale různými stupni správních orgánů. Nelze proto pro tyto správní orgány vydávat podpisový řád. Městský soud dále vůbec neposuzoval otázku formální náročnosti a nesrozumitelnosti prohlášení jednotlivých plátců daně ze závislé činnosti na formulářích SEFT, které byly v jednotlivých letech navíc měněny, a to způsobem, který způsoboval jejich naprostou nesrozumitelnost. Když zástupce stěžovatele předložil u ústního jednání tyto formuláře k posouzení, městský soud se jimi odmítl zabývat, neboť jejich složitost, komplikovanost a zjevná nesrozumitelnost by byly překážkou jakéhokoliv rozhodování. Městský soud tak akceptoval nepřiměřeně tvrdou aplikaci zákona. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že podle ust. § 32 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutí, jimiž správce daně stanovuje základ daně a daň, sděluje daňovému subjektu formou platebního nebo dodatečného platebního výměru

nebo hromadným předpisným seznamem. Dále uvedlo, že podpisový řád platný v období roku 2007 vycházel z právní úpravy zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, upravoval podepisování dokumentů, u kterých je podpis oprávněného pracovníka podmínkou jejich platnosti nebo kde takový podpis autorizuje dokument jako dokument finančního ředitelství a jím řízených finančních úřadů, případně organizačních složek všech těchto úřadů. Nebylo-li v jiném předpise, zejména v interním předpise finančního ředitelství nebo v rozhodnutí oprávněného pracovníka stanoveno jinak, dokumenty podepisovali vedoucí pracovníci nebo jiní pracovníci pověření výkonem funkce nebo plněním úkolu, do jejichž náplně práce nebo z jejichž pověření vydávání, potvrzování apod. takových dokumentů vyplývá. Pravidla pro podepisování platebních výměrů se řídily a nadále se řídí podle výše stanovené daně. Proto je na platebních výměrech k přímému placení, kde částka přesahuje 50 000 Kč podpis jiného vedoucího pracovníka, než u platebních výměrů k přímému placení do 50 000 Kč. Osoby podepsané pod platebními výměry k přímému placení byly oprávněné tyto podepsat. Navíc podle ust. § 32 odst. 2 písm. g) zákona o správě daní a poplatků je základní náležitostí rozhodnutí vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem. To vše platební výměry obsahovaly. K námitce nesrozumitelnosti formulářů prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků finanční ředitelství uvedlo, že tento vydávalo ministerstvo financí a musel korespondovat se zákonem o daních z příjmů. Změny těchto formulářů proto byly závislé na novelách zákona o dani z příjmů. Z uvedených důvodů finanční ředitelství navrhlo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám shledal vadu uvedenou v odst. 4, k níž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, že městský soud zaměnil rozšíření žalobních bodů s jejich upřesněním, a proto pochybil, když se odmítl zabývat námitkou nemožnosti vydat platební výměr postupem podle ust. § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

Podle ust. § 71 odst. 2 s. ř. s. lze rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby stanovené v ust. § 72 odst. 1 s. ř. s. Upřesnit žalobní body v žalobě již obsažené, tedy v základních rysech formulované, však lze i po uplynutí lhůty pro podání žaloby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 - 43, publ. pod č. 685/2005 Sb. NSS). Podle obsahu spisu stěžovatel u jednání poukázal na to, že v dané věci neměl být vydán platební výměr, neboť podle ust. § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků správce daně vydává jiný „typ“ rozhodnutí určený k přímému placení. V žalobě sice namítal nezákonnost platebních výměrů, ale u jednání uplatněná námitka není v žalobě ani v nejhrubších rysech obsažena. Krajský soud tak nepochybil, když dospěl k závěru, že tato žalobní námitka byla vznesena až po uplynutí lhůty pro podání žaloby.

Stěžovatel dále zpochybnil existenci právní povinnosti doplatit rozdíl na dani z příjmu, kterou byl jako plátce daně povinen odvést za své zaměstnance.

Podle ust. § 38h odst. 3 zákona o daních z příjmů se záloha ze zdanitelné mzdy plynoucí od plátce, u kterého poplatník podepsal na příslušné zdaňovací období prohlášení podle § 38k odst. 4, sráží podle odstavce 2. Tato záloha se sníží o částku odpovídající jedné dvanáctině daňového zvýhodnění podle § 35d, maximálně však do výše vypočtené zálohy (dále jen "záloha po slevě"). Záloha ze zdanitelné mzdy plynoucí od plátce, u kterého poplatník nepodepsal na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani podle § 38k odst. 4, se sráží podle odstavce 2, a to nejméně ve výši 20 % ze zdanitelné mzdy bez přihlédnutí k odstavci 1 písm. c), pokud nejde o příjmy zdaněné zvláštní sazbou daně podle § 6 odst. 4 nebo podle § 36 odst. 1 písm. a).

Podle ust. § 38k odst. 1 zákona o daních z příjmů je poplatník povinen prokázat plátci daně skutečnosti rozhodné pro poskytnutí měsíční slevy na dani podle § 35ba a měsíčního daňového zvýhodnění při výpočtu záloh a nejpozději do konce kalendářního měsíce, v němž tyto okolnosti nastaly. K předloženým dokladům přihlédne plátce daně počínaje kalendářním měsícem následujícím po měsíci, v němž budou tyto skutečnosti plátci daně prokázány, nejdříve však počínaje kalendářním měsícem, na jehož počátku byly skutečnosti rozhodné pro uznání slevy na dani podle § 35ba nebo na daňové zvýhodnění splněny, podepíše-li poplatník současně prohlášení podle odstavce 4 anebo tyto skutečnosti v již podepsaném prohlášení současně uvede. K předloženým dokladům potvrzujícím skutečnost, že poplatník nebo vyživované dítě je studentem nebo žákem soustavně se připravujícím na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem, však plátce daně přihlédne již počínaje kalendářním měsícem, v němž budou tyto skutečnosti plátci daně prokázány. Při nástupu do zaměstnání je lhůta dodržena, prokáže-li poplatník tyto skutečnosti do 30 dnů ode dne nástupu do zaměstnání.

Podle ust. § 38k odst. 7 zákona o daních z příjmů neprokáže-li poplatník skutečnosti rozhodné pro poskytnutí měsíční slevy na dani podle § 35ba nebo na měsíční daňové zvýhodnění podle § 35d anebo nepodepíše-li prohlášení podle odstavce 4 ve stanovené lhůtě, přihlédne k nim plátce počínaje měsícem následujícím po měsíci, v němž tyto rozhodné skutečnosti poplatník prokáže a současně podepíše prohlášení podle odstavce 4. Dodatečně přihlédne plátce k uvedeným skutečnostem při ročním zúčtování záloh, a to i v případě, byla-li daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků vybrána srážkou podle zvláštní sazby daně, prokáže-li poplatník rozhodné skutečnosti pro poskytnutí slevy na dani podle § 35ba nebo na daňové zvýhodnění a nejpozději do 15. února roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období a podepíše-li současně v této lhůtě prohlášení k dani podle odstavců 4 a 5.

Podle citovaných ustanovení měl stěžovatel jako plátce daně povinnost daň srazit a odvést, a to ve správné výši. Vybírání daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků je upraveno v ust. § 69 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož pokud správce daně zjistil rozdíl mezi daní, kterou stěžovatel srazil a odvedl, a daní, kterou zaplatit měl, byl povinen předepsat stěžovateli tento rozdíl k přímému placení. Správce daně tedy uložil platebními výměry povinnost zaplatit zjištěný rozdíl přímo stěžovateli, který jako plátce daně ve smyslu ust. § 6 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí daň sraženou poplatníkům.

Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že zaměstnanci stěžovatele prohlášení poplatníka daně z příjmu podepsali s pozdějším datem než datem vztahujícím se k období (měsíc), v němž stěžovatel provedl srážku daně ve snížené výši, nebo jej nepodepsali vůbec. V těchto případech proto stěžovatel byl povinen srazit v příslušném období za svého zaměstnance daň v plné výši. Podle ust. § 38k odst. 7 zákona o daních z příjmů mohl k prohlášení či dalším dokladům o skutečnostnostech opravňujících jej ke srážce daně snížené o nezdanitelné částky a slevy na dani přihlédnout až v rámci ročního zúčtování. Jedině takový způsob odpovídá požadavkům zákona o dani z příjmů ve spojení se zákonem o správě daní a poplatků. Pokud stěžovatel na základě špatně vyplněných prohlášení či opožděně doložených skutečností přesto daň srazil ve snížené částce, dopustil se tak porušení zákona o daních z příjmu. V případě posuzování významu správnosti dat na příslušných dokladech a prohlášení (např. do 30 dnů od nástupu do zaměstnání, do konce kalendářního měsíce, v němž nastala změna v údajích, atd.) se nejedná o „přepjatý formalismus“, jak stěžovatel namítal v kasační stížnosti. Datum podepsání prohlášení je klíčovým údajem pro posouzení toho, zda v daném období (kalendářní měsíc) zaměstnanec plátci daně doložil existenci skutečnosti, která odůvodňovala sníženou výši srážky daně. V této souvislosti poukaz stěžovatele na nesrozumitelnost a složitost formulářů není na místě, neboť v případě špatně vyplněných formulářů od zaměstnanců neměl stěžovatel takové doklady akceptovat.

Proto tuto stížní námitku posoudil Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou.

K další stížní námitce, že nebylo prokázáno, že předmětné platební výměry byly vydány oprávněnou osobou, Nejvyšší správní soud uvádí, že podle ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků jsou základními náležitostmi rozhodnutí označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal, číslo jednací, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, přesné označení příjemce rozhodnutí, výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částka a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacena, lhůta plnění, poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku a vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem; tuto náležitost lze nahradit zaručeným elektronickým podpisem pracovníka a jeho kvalifikovaným certifikátem.

Z obsahu správního spisu vyplynulo, že platební výměry ze dne 13. 6. 2007 na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2002, 2003, 2004 a 2005 byly vydány Finančním úřadem pro Prahu 6 a byly podepsány L. K., vedoucí referátu (v případě platebních výměrů na částky 14 968 Kč a 19 913 Kč) a M. B., vedoucí oddělení (v případě platebních výměrů na částku 125 635 Kč a 106 903 Kč), a byly označeny razítkem. Nedošlo tak k tomu, že by platební výměry vykazovaly vadu, jež by způsobila jejich nicotnost (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, publikovaný pod č. 793/2006 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz) či neplatnost ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Námitka stěžovatele, že platební výměry měly obsahovat i plnou moc k pověření vedoucí oddělení a vedoucí referátu podepsat příslušná rozhodnutí, není důvodná, neboť zákon o správě daní a poplatků žádnou takovou náležitost nestanoví.

Finanční úřad v zákonem předepsané formě stěžovateli uložil daňovou povinnost a při podpisu respektoval podpisový řád vydaný Finančním ředitelstvím pro hlavní město Prahu, č. 07/98, č. j. FŘ-Ř-21/98, účinný ode dne 1. 5. 1998, který byl stěžovateli předložen při jednání u městského soudu. Podle tohoto podpisového řádu vedoucí oddělení podepisovala ta rozhodnutí, jejichž předmětem byla částka nad 50 000 Kč, vedoucí referátu pak rozhodnutí na částky nižší než 50 000 Kč. K námitce, že Finanční ředitelství pro hl. město Prahu nebylo oprávněno vydat podpisový řád pro finanční úřady, neboť tyto jsou samostatné správní orgány, Nejvyšší správní soud odkazuje na ust. § 8 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, (platného a účinného v době vydání podpisového řádu), podle něhož finanční ředitelství vykonává svoji působnost v územním obvodu tvořeném územními obvody jím řízených finančních úřadů. Vydání podpisového řádu jako přílohy příkazu ředitele je interním dokumentem finančního ředitelství, kterým zajišťuje v rámci řízení takové postupy, aby u rozhodnutí vydávaných vůči svým adresátům navenek došlo k dodržení všech zákonem stanovených požadavků, tedy v tomto případě, aby byly podepsány osobou, kterou z titulu její funkce a odpovědnosti v rámci finančního orgánu pověří oprávněním podepsat rozhodnutí stanovující daňovou povinnost. V dané věci je však rozhodující, že o vydání platebních výměrů místně příslušným finančním úřadem není žádných pochyb a že tato rozhodnutí obsahují všechny zákonem stanovené náležitosti. Proto nebylo důvodu provádět dokazování, zda L. K. a M. B. skutečně existovaly, a provádět dokazování ohledně autenticity podpisového řádu, jak navrhoval stěžovatel.

V případě stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2002 Nejvyšší správní soud uvádí, že daňová kontrola daně z příjmů ze závislé činnosti a daně vybírané zvláštní sazbou vztahující se ke zdaňovacím období roku 2002 až 2005 byla zahájena dne 9. 6. 2006, což podle obsahu správního spisu byl první úkon správce daně, který byl ve vztahu ke zdaňovacímu období za rok 2002 učiněn.

Podle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon 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. Byl-li 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.

Vzhledem k tomu, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2002 uplynula v souladu s již ustáleným výkladem ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků dne 31. 12. 2005, není zahájení daňové kontroly dne 9. 6. 2006 způsobilé její běh přerušit (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 – 122, publ. pod č. 2229/2011 Sb. NSS a na www.nssoud.cz).

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 – 135, publ. pod č. 1851/2009 Sb. NSS a na www.nssoud.cz., k zániku práva daň vyměřit

nebo doměřit ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, přihlíží soud z moci úřední. Soud má povinnost vypořádat otázku daňové prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo (srov. též nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07). Městský soud tak pochybil, pokud k prekluzi práva správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2002 nepřihlédl.

Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Městský soud je podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 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 19. dubna 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu