



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **LEONARD, spol. s r. o.**, se sídlem Bohušovice nad Ohří, Komenského 188, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Litoměřice, Zítkova 677/9, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2005, čj. 10098/05-1200, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 4. 2007, čj. 15 Ca 238/2005 - 26,

t a k t o :

- I.** V řízení **se pokračuje.**
II. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 4. 2007, čj. 15 Ca 238/2005 - 26, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 13. 9. 2005, čj. 10098/05-1200, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Litoměřicích (správce daně) dne 11. 1. 2005, čj. 2772/05/196912/0655, kterým mu byla na základě § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 85 410 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 26. 4. 2007, čj. 15 Ca 238/2005 - 26, zamítl. Krajský soud se ve vztahu k prekluzi práva doměřit daň zabýval celkem třemi základními otázkami, přičemž své argumenty opřel o rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu. Nejprve posuzoval to, zda úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu je daňová kontrola jako celek nebo i její jednotlivé části. K tomu uvedl, že daňovou kontrolu je nutné považovat za jediný celek. Byla-li správcem daně před uplynutím lhůty dle § 47 odst. 1 daňového řádu zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta k dodatečnému stanovení daně od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven. Běh lhůty podle § 47 odst. 2 nemohou ovlivnit jednotlivé úkony správce daně provedené v průběhu daňové kontroly. Dále se krajský soud věnoval otázce, zda úkonem směřujícím k dodatečnému stanovení daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu je i dodatečný platební výměr. Z jazykového výkladu, smyslu a účelu citovaného ustanovení dospěl k závěru, že dodatečný platební výměr není úkonem směřujícím k doměření

daně, který by přerušoval běh prekluzivní lhůty. Konečně krajský soud hodnotil to, zda je třeba, aby rozhodnutí o doměření daně nabylo ve lhůtě stanovené v § 47 odst. 1 daňového řádu právní moci, či zda postačí, aby bylo rozhodnutí vydáno nepravomocně s tím, že může nabýt právní moci i později. Uzavřel, že daň je nutno vyměřit nebo doměřit ve lhůtě tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, a to pravomocně.

Krajský soud tyto právní závěry aplikoval na jím souzenou věc. Zahájením daňové kontroly dne 10. 12. 2001 došlo k přerušení tříleté prekluzivní lhůty pro dodatečné stanovení daně zakotvené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu, která tak podle odstavce druhého předmětného ustanovení začala znovu běžet od počátku roku 2002 a uplynula koncem roku 2004. Další úkony správce daně učiněné v průběhu daňové kontroly neměly na běh prekluzivní lhůty žádný vliv, a její přerušení nezpůsobilo ani projednání zprávy o daňové kontrole, ani první dodatečný platební výměr, který byl žalovaným následně zrušen. Po vydání tohoto zrušujícího rozhodnutí však správce daně, ještě před uplynutím prekluzivní lhůty, při ústním jednání ze dne 29. 11. 2004 žalobce seznámil s výsledky dosavadního řízení a sdělil mu, že daň bude v konkrétní výši stanovena dokazováním. Tento úkon byl učiněn až po skončení daňové kontroly a je třeba jej považovat za úkon správce daně směřující k dodatečnému stanovení daně. Nová prekluzivní lhůta počala opětovně běžet od počátku roku 2005 a uplynula by koncem roku 2007. V průběhu nové prekluzivní lhůty pro doměření daňové povinnosti vydal správce daně dne 11. 1. 2005 nový dodatečný platební výměr, přičemž odvolání proti němu bylo žalovaným zamítnuto rozhodnutím ze dne 13. 9. 2005 (žalobci doručeno 19. 9. 2005). Daňová povinnost žalobce byla tedy doměřena pravomocně před uplynutím prekluzivní lhůty.

Krajský soud nepřisvědčil ani druhé žalobní námitce. Žalobcovy účetní doklady byly sice zničeny při povodni v roce 2002, nicméně správce daně vycházel z důkazních prostředků opatřených od dožádaných finančních orgánů získaných v rámci daňové kontroly. Správce daně mohl stanovit daňovou povinnost v přesné výši a nikoliv pouze kvalifikovaným odhadem užitím pomůcek. Stejná výše doměřené daně v obou dodatečných platebních výměrech je zapříčiněna pochybením správcem daně, který mohl daňovou povinnost stanovit dokazováním již v prvním dodatečném platebním výměru.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž se dovolal stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Krajský soud na správně zjištěný skutkový stav nesprávně aplikoval právní názor spočívající v povaze sdělení správce daně ze dne 29. 11. 2004. Stěžovatel se domnívá, že toto sdělení není úkonem, kterým by došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, neboť s ohledem na ustanovení § 41 odst. 2 věty druhé daňového řádu neexistuje žádný úkon správce daně, který by byl schopen přerušit lhůtu mezi dnem zahájení daňové kontroly a dnem právní moci rozhodnutí, vydaného na jejím základě. Taktéž je v rozporu s daňovým řádem, aby původní řízení o dodatečné daňové povinnosti z roku 1997, zahájené daňovou kontrolou dne 10. 12. 2001 mohlo skončit tím, že prekluzivní lhůta v daném případě by skončila koncem roku 2007. Stěžovatel je toho názoru, že prekluzivní lhůta byla přerušena zahájením daňové kontroly a uběhla dne 31. 12. 2004; rozhodnutí ze dne 11. 1. 2005, jakož i rozhodnutí o odvolání ze dne 13. 9. 2005 byla tudíž vydána po uplynutí této prekluzivní lhůty.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s právním názorem krajského soudu a současně odkázal na své vyjádření k žalobě, ve kterém se podrobně zabýval jednotlivými námitkami, které stěžovatel uplatnil i v kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud na základě ustanovení § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. usnesením ze dne 5. 11. 2008, čj. 8 Afs 52/2007 - 56, řízení o této kasační stížnosti přerušil, neboť zjistil, že věc vedená pod sp. zn. 8 Afs 76/2007 byla usnesením postoupena rozšířenému senátu k posouzení sporných otázek, které mohly mít podstatný vliv i na rozhodnutí o této kasační stížnosti. Rozšířený senát se k daným sporným otázkám již vyjádřil v usnesení ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 76/2007 - 48, www.nssoud.cz, a proto lze v řízení pokračovat.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Třebaže Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud při vypořádávání se s námitkou prekluze postupoval plně v intencích ustálené judikatury zdejšího soudu, nelze odhlédnout od skutečnosti, že v období od rozhodování krajského soudu o žalobě stěžovatele po nynější projednávání kasační stížnosti došlo k zásadním judikatorním změnám v nahlížení na problematiku § 47 daňového řádu. Ve světle nové judikatury Ústavního soudu je proto nutno přehodnotit, zda v posuzovaném případě došlo či nedošlo k úplnému zániku práva správce daně přistoupit k dodatečnému vyměření daňové povinnosti.

Judikatorní odklon v rozhodovací praxi Ústavního soudu spočívá v náhledu na počítání prekluzivních lhůt, po jejichž uplynutí nelze daňovou povinnost vyměřit či doměřit. Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, <http://nalus.usoud.cz>, nově vyložil běh lhůt podle § 47 daňového řádu tak, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně, stanovená citovaným ustanovením, počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla a nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Ústavní soud dospěl k závěru, že uvedené ustanovení je „*nutno interpretovat ve světle principu in dubio pro libertate, tzn. v případě pochybností se přiklonit k takovému výkladu citované normy, který nejméně zasahuje do ústavně garantovaných práv jednotlivce...Lhůtu k vyměření daně nelze prodloužovat 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. Na tomto konstatování nic nemění ani skutečnost, že má jít o výklad ustálený (a odborníky zastávaný) a v tomto úzkém pojetí tedy předvídatelný.*“ K tomu dále uvedl, že doposud byla složitým výkladem prodloužována jasně stanovená tříletá lhůta na lhůtu čtyřletou; výsledkem je prodloužení nejistoty daňového subjektu. Ve zbytku kasační soud odkazuje na celé odůvodněné citovaného nálezu. Tento právní názor byl aprobován již několika nejnovějšími rozhodnutími Nejvyššího správního soudu (např. rozhodnutí ze dne 25. 2. 2009, čj. 8 Afs 3/2009 - 101 nebo rozhodnutí ze dne 4. 2. 2009, čj. 1 Afs 139/2006 - 108, vše dostupné na www.nssoud.cz).

Nyní posuzovaný případ se týká dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997, přičemž podstata sporu spočívala zejména v stěžovatelem tvrzeném uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Zdejší soud z předloženého spisového materiálu zjistil, že správce daně zahájil u daňového subjektu protokolem o ústním jednání ze dne 10. 12. 2001, čj. 100371/01/196930/5537 kontrolu na daň z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období a ukončil ji projednáním a podepsáním zprávy dne 10. 11. 2003, čj. 54903/03/196930/5537. Tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daně ve smyslu § 47 odst. 1 daňového řádu, počítaná ve světle uvedeného právního názoru Ústavního soudu, uplynula

v posuzované věci dne 31. 12. 2000. Zahájil-li správce daně daňovou kontrolu dne 10. 12. 2001, učinil tak zjevně až po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty pro doměření daně. Jejím zahájením nemohlo dojít k přerušení lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu a daň proto byla doměřena nezákonně.

Uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně představovalo jedinou kasační námitku a podstatnou část žalobních bodů. Ačkoliv stěžovatel spatřoval prekluzi ve skutečnosti, že sdělení správce daně ze dne 29. 11. 2004 (o tom, že přikročí k dodatečnému vyměření daně pomocí dokazování) není úkonem přerušujícím běh tříleté prekluzivní lhůty, lze jeho kasační stížnosti vyhovět, byť z důvodů jím netvrzených. Nejvyšší správní soud uzavírá, že v posuzovaném případě je třeba vzhledem k absolutní povaze kasační závaznosti nálezů Ústavního soudu (k tomu blíže viz náleze ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, <http://nalus.usoud.cz>, podle kterého „*pravidlo, že proti nálezu Ústavního soudu se nelze odvolat, má za následek, že náleze Ústavního soudu představuje definitivní řešení ústavněprávních otázek v konkrétní věci, a proto musí být dotyčným obecným soudem věrně proveden a ústavněprávní výklad vyložený v nálezu Ústavního soudu jím musí být respektován bez ohledu na eventuální pochybnosti obecného soudu, zda je správný či fundovaný.*“) respektovat právní názor, podle něž došlo v souladu s § 47 daňového řádu k prekluzi práva doměřit daň již dne 31. 12. 2000.

S ohledem na právní závěry Ústavního soudu v tomto rozhodnutí vyslovené tudíž krajský soud pochybil, jestliže nekonstatoval prekluzi práva dodatečně vyměřit daň za zdaňovací období roku 1997. Napadený rozsudek krajského soudu proto zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku. V novém rozhodnutí taktéž rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 18. června 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu