



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: **Měšťanský pivovar v Poličce, a. s.**, se sídlem Pivovarská 151, Polička, zastoupeného Mgr. Richardem Němcem, advokátem se sídlem Ke Klimentce 2186/15, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, Hradec Králové, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2006, čj. 3996/120/2005 a čj. 3997/120/2005, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 5. 2007, čj. 31 Ca 50/2006 - 50,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 4 800 Kč k rukám právního zástupce žalobce, advokáta Mgr. Richarda Němce, ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 1. 2006, čj. 3997/120/2005 zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem ve Svitavách (správce daně) dne 9. 5. 2005, čj. 37509/05/263912/7331, kterým žalobci byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 1 587 950 Kč.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 1. 2006, čj. 3996/120/2005 zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému správcem daně dne 9. 5. 2005, čj. 37516/05/263912/7331, kterým žalobci byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 1 621 300 Kč.

Žalovaný přisvědčil postupu správce daně, který na základě provedené daňové kontrole na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 a 2000 neuznal v daňových nákladech odpisy ze souboru movitých a nemovitých věcí ve smyslu § 28 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť nebyla splněna podmínka existence souboru movitých a nemovitých věcí, poněvadž daný soubor ve skutečnosti obsahoval toliko věci movité. Nemovitosti uvedené pod položkou č. 1 - 6 (sklad olejů a kyselin, zadní rampa, přístřešek k sociálnímu zařízení kotelny, stožárová trafostanice, zpevněná plocha z betonových panelů a opěrná stěna u zadní rampy) Přílohy č. 1

ke Smlouvě na pronájem souboru movitých a nemovitých věcí ze dne 1. 10. 1995, nemohly být součástí pronajatého souboru, jelikož nezůstaly ve vlastnictví oprávněných osob, ale byly vloženy s pivovarem čp. 151 jako součást spoluvlastnických vkladů do základního jmění žalobce. Proto se nemohly stát předmětem nájmu.

Proti výše uvedeným rozhodnutím podal žalobce dvě žaloby v podstatě shodného obsahu u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), který je spojil ke společnému projednání a rozhodnutí pod spisovou značku 31 Ca 50/2006. Následně svým rozsudkem ze dne 22. 5. 2007, čj. 31 Ca 50/2006 - 50 rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení s odůvodněním, že pro posouzení sporné věci bylo zásadní to, zda na základě dohody o vydání věci ze dne 3. 2. 1994 bylo ze strany povinné osoby vydáno oprávněným osobám rovněž příslušenství budovy čp. 151 postavené na stavební parcele č. 836 v k. ú. Polička. Od zodpovězení této otázky se odvíjí i posouzení dalších skutečností, např. to, zda věci tvořící toto příslušenství byly vzápětí vloženy do základního jmění žalobce, zda mohly být předmětem další dohody o vydání věci ze dne 30. 9. 1995 a zda mohly tvořit obsah pronajatého souboru movitých a nemovitých věcí. Krajský soud při své argumentaci vyšel z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 11. 9. 2003, sp. zn. 31 Cdo 2772/2000. Dohodou o vydání věci ze dne 3. 2. 1994 podle zákona č. 87/1991 Sb., o mimosoudních rehabilitacích (dále jen zákon „o mimosoudních rehabilitacích“) byly vydány majetkové podíly „stavební parcely č. 836 s pivovarem čp. 151“, přičemž o příslušenství této stavby není ve smlouvě zmínky. Krajský soud shrnul, že žalovaný nesprávně posoudil právní osud příslušenství věci hlavní, a proto jeho rozhodnutí zrušil a současně jej zavázal, aby se ve svém následném rozhodnutí zabýval otázkou, zda sporné věci jsou věcmi nemovitými a zda tvoří příslušenství nebo součást věci hlavní.

Žalovaný (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. Touto právní otázkou je posouzení oprávněnosti uplatnění odpisů z pronajatého majetku dle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel je přesvědčen, že nemovitosti vedené pod položkou 1 – 6 přílohy k nájemní smlouvě ze dne 1. 10. 1995 nemohly být předmětem nájmu, neboť byly již před tímto datem vloženy jako nepeněžitý vklad do základního jmění žalobce. Právní posouzení krajského soudu považuje za nesprávné z důvodu, že na souzený případ nesprávně aplikoval obecnou právní větu z rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 31 Cdo 2772/2000 a nepřihlédl a ani se nezabýval skutečnostmi a okolnostmi konkrétního případu. Uvedené rozhodnutí nelze na danou věc vztáhnout, jelikož aplikovaný zákon o mimosoudních rehabilitacích je zákonem speciálním, který má přednost před úpravou obecnou. Za věc v restitučním smyslu je nutno považovat objekt jako celek, jelikož tak byl i znárodněn. Není proto rozhodující, zda budou předmětné nemovitosti posouzeny jako součást nebo příslušenství k věci hlavní. V okamžiku pronájmu nebyly věci vedené pod položkou č. 1 až 6 Přílohy k nájemní smlouvě ze dne 1. 10. 1995 ve vlastnictví oprávněných osob a ty je proto nemohly pronajímat. Je v rozporu s textem dohody ze 30. 9. 1995, že tyto věci byly vydány až touto dohodou.

Dále stěžovatel uplatnil kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jelikož se krajský soud vůbec nezabýval tím, co stěžovatel uvedl ve svém stanovisku k jednotlivým žalobním námitkám. Tvrzení žalobce, že sporné nemovitosti byly vydány až dohodou ze dne 30. 9. 1995, nemá oporu v textu této dohody. Krajský soud žalovaného zavázal k vyhodnocení, které věci přešly do vlastnictví oprávněných osob dohodou ze dne 3. 2. 1994 a které dohodou ze dne 30. 9. 1995. Tento požadavek je však pro stěžovatele neřešitelný, neboť nemůže vykládat vůli vyjádřenou v předmětných dohodách a protokolu ze dne 31. 8. 1995. Krajský soud tyto stěžejní

důkazní prostředky v rozsudku nevyhodnotil a pouze se teoreticky zabýval otázkou současti věci a příslušenstvím, aniž by řešil skutkový stav.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti zpochybnil její důvodnost. Otázkou oprávněnosti uplatnění odpisů z pronajatého majetku se mohl zabývat toliko správní orgán, nikoli správní soud, který by tak nepřípustným způsobem zasáhl do řízení před správním orgánem. Neobstojí ani námitka, že se soud nezabýval skutkovým stavem a místo toho řešil pro věc nevýznamnou teoretickou právní otázku. Správní orgán totiž zjistil skutkový stav naprosto nedostatečně, a to právě v souvislosti s přechodem vlastnického práva k součastem a příslušenstvím věci. V důsledku toho učinil nesprávný právní závěr o oprávněnosti či neoprávněnosti uplatnění odpisů. Krajský soud ve skutečnosti obecnou právní větu z judikatury Nejvyššího soudu na projednávaný příklad neaplikoval, ale pouze vymezil mantinely, v jejichž mezích je potřeba odpovídat na otázky skutkové, a to především za pomoci odborného vyjádření či soudního znalce. Až po řádně provedeném správním řízení a po zjištění úplného stavu věci bude možno zodpovědět otázku přechodu vlastnického práva. Žalobce dále uvedl, že stěžovatel se nemůže dovolávat vady řízení podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jelikož právě on potvrdil rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.

Po přezkoumání napadeného rozsudku dospěl Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti podle § 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s., k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z předloženého spisového materiálu Nejvyšší správní soud zjistil, že Okresní soud ve Svitavách rozsudkem ze dne 25. 2. 1993, čj. 5 C 287/92 rozhodl ve prospěch oprávněných osob o vydání, mimo jiné, stavební parcely č. 836 s pivovarem čp. 151, v katastrálním území Polička. Současně určil povinné osobě Pivovary Hradec Králové, státní podnik, uzavřít dohodu o vydání věci. V rozsudku soudu o oddělení součástí a příslušenství věci od věci hlavní není pojednáno. Dohoda o vydání věci byla sepsána dne 3. 2. 1994 a bylo v ní toliko stanoveno, že povinná osoba vydává mimo jiné stavební parcelu č. 836 s pivovarem čp. 151 včetně všech práv a povinností. Touto dohodou došlo k převodu celkem 77/112 spoluvlastnických podílů, přičemž 35/112 nemovitého majetku nebylo vydáno. Vlastnické právo k vydávaným nemovitostem přešlo na oprávněné osoby dnem právních účinků vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, tj. dnem 16. 6. 1994.

Protokolem o předání věci ze dne 31. 8. 1995 obě strany stvrdily, že došlo k fyzickému předání vydávané věci a její správy, včetně součástí a příslušenství, v rozsahu dle čl. 1 odst. 1 Výměru o rozsahu znárodnění Ministerstva vnitra, upraveném dle inventurního seznamu DHIM a HIM ke dni 31. 8. 1995. V předávacím protokolu byly věci nemovité vymezeny pod položkami 1 – 41, přičemž stavební parcela 836 s pivovarem čp. 151 byla uvedena pod společnou položkou 1.-9. a sporné nemovitosti byly specifikovány jako hlavní a vedlejší stavby na pozemcích 1.-9., a to pod položkou č. 29., 30.-31., 32., 33., 34. a 37.

Následně byla dne 30. 9. 1995 sepsána další dohoda o vydání, a to z důvodu dodatečného zjištění, že k vydávaným nemovitostem náleží pozemkové parcely v původní dohodě nezahrnuté. V čl. II této dohody je stanoveno, že „*povinná osoba veškeré vydané a vydávané nemovitosti dohodou ze dne 3. 2. 1994 a touto dohodou vydává se všemi právy a povinnostmi s nimi spojenými, jakož i součástmi a příslušenstvím tj. varnou, ležáckým sklepem, spilkou, kotelnou s vysokým komínem, labvárnou a sudárnou, komunikacemi, přípojkou vody a plynu s rozvody, vedlejšími stavbami tj. skladišti, garážemi, dílnami, stožárovou trafostanicí s rozvody, studnou ve dvoře a na louce, kanalizační a retenční nádrží, porosty a oplocením, tak jak je k datu účinnosti zákona sama užívala nebo užívat oprávněna byla.*“

Dne 4. 12. 1993 byla uzavřena zakladatelská smlouva akciové společnosti Měšťanský pivovar v Poličce, podle které vklady zakladatelů tvoří spoluvlastnický podíl mimo jiné ke stavební parcele č. 836 s pivovarem čp. 151. Za účelem stanovení výše základního jmění a pro vyčíslení hodnoty akcií společnosti vypracoval Ing. Arch. P. V. tzv. Technickou pomoc - odborný názor podle § 171 odst. 3 obchodního zákoníku na účetní hodnotu budov a pozemků (dále jen „odborný názor“). Věci uvedené pod položkou č. 1-6 nebyly v odborném názoru obsaženy.

Dne 1. 10. 1995 byla mezi pronajímateli – J. V. a Ing. K. W. jako zmocněnci oprávněných osob uvedených v dohodách o vydání věci a nájemcem Měšťanským pivovarem v Poličce, zastoupeným členy představenstva (J. V. a E. R.) uzavřena nájemní smlouva, podle které pronajímatelé pronajali nájemci nemovitý (sporné nemovitosti uvedené pod položkou č. 1-6) a movitý majetek za nájemné ve výši 12 000 ročně. Současně bylo dohodnuto, že nájemce bude po dobu trvání nájemní smlouvy odpisovat pronajatý soubor věcí podle § 28 odst. 2 a 3 zákona o daních z příjmů.

Kasační soud se nejdříve musel zabývat otázkou, zda uvedené rozhodnutí Nejvyššího soudu, na kterém krajský soud založil svou právní argumentaci lze na posuzovaný příklad aplikovat, a to z důvodu, že předmětné rozhodnutí se vztahuje k „ryze“ soukromoprávním vztahům založeným na základě svobodného projevu vůle vyjádřené podle zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“). Zákon o mimosoudních rehabilitacích je založen na jiných principech a je třeba na něj pohlížet jako na úpravu speciální (*lex specialis*). Účelem tohoto zákona bylo zmírnit následky některých majetkových a jiných křivd, k nimž došlo v období let 1948 až 1989. Celý zákon i jeho jednotlivá ustanovení je třeba vykládat tak, aby bylo tohoto cíle možno dosáhnout a aby byly zohledňovány zájmy oprávněné osoby.

Na druhou stranu, jak ostatně opakovaně judikoval Ústavní soud (srov. např. nálezy ze dne 25. 9. 1997, sp. zn. III. ÚS 336/96, nálezy ze dne 4. 10. 2000, sp. zn. II. ÚS 42/97 nebo ze dne 13. 3. 2001, sp. zn. II. ÚS 244/98, vše dostupné z <http://nalus.usoud.cz>), pojmy restitučních zákonů je nutno vždy vykládat (neobsahuje-li zvláštní zákon vlastní definici) v souladu s občanskoprávními instituty. „Příslušenství“ či „součást“ věci podle § 120 a § 121 občanského zákoníku jsou typickými instituty občanského práva a lze je uplatnit i v „restitučních“ věcech.

Právní vymezení charakteru věcí, tzn. zda se jedná o věc movitou, nemovitou, věc hlavní, součást věci nebo její příslušenství je nutno i v tzv. restitučních případech posuzovat ve smyslu příslušných ustanovení občanského zákoníku. Obdobný závěr lze vyslovit i ohledně převodu vlastnických práv. Je toliko věcí vůle oprávněné osoby, resp. oprávněných osob, zda uplatní svůj nárok na vydání věci a dále, zda bude či budou uplatňovat vydání všech věcí, které přešly do vlastnictví státu v případech uvedených v § 6 zákona o mimosoudních rehabilitacích a nebo jen věcí některých.

Krajský soud tedy nepochybil, jestliže na řešení nyní posuzované věci aplikoval názor vyslovený v rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 31 Cdo 2772/2000, ve kterém velký senát občanskoprávního kolegia dovodil, že „*tvoří-li příslušenství věci hlavní nemovitost, může dojít k jejímu převodu na jiného smlouvou, jen jestliže byla v této smlouvě vyjádřena vůle převést rovněž příslušenství. Pouze písemné vyjádření vůle převést příslušenství věci vytváří předpoklady pro zkoumání, zda tato vůle byla vyjádřena dostatečně určitě pro to, aby mohla vyvolat právní účinky sledované účastníky.*“ S ohledem na právní názory vyslovené v citovaných rozhodnutích Nejvyššího soudu je třeba nejprve posoudit, zda zde existovala vůle převodu a poté, zda byla právně významným způsobem projevována. Teprve vyjádření vůle převést příslušenství věci, kterým je nemovitost, vytváří předpoklady

pro zkoumání, zda tato vůle byla vyjádřena dostatečně určitě pro to, aby mohla vyvolat právní účinky sledované účastníky.

Obiter dictum lze dodat, že na citovaný rozsudek úzce navazují rozhodnutí, v nichž Nejvyšší soud ČR (ze dne 30. 8. 2005, sp. zn. 22 Cdo 1844/2004, ze dne 28. 6. 2006, sp. zn. 32 Odo 454/2004) vyslovil názor, že k platnosti smlouvy o převodu nemovitosti je třeba nejenom výslovného písemného projevu vůle, ale i přesná identifikace příslušenství v právním úkonu, bude-li jím nemovitost, která je předmětem evidence v katastru nemovitostí. Bude-li příslušenstvím nemovitost, která evidenci v katastru nepodléhá, postačí k převodu vyjádření, že věc se převádí "s příslušenstvím".

Součástí věci hlavní, na rozdíl od příslušenství, není samostatnou věcí v právním smyslu. Hlavní věc a její součásti tvoří nedělitelný celek. Nelze tudíž s právními účinky převést vlastnické právo k věci hlavní bez jejích součástí a naopak ani součásti bez věci hlavní. Naproti tomu příslušenství tvoří samostatné věci, které bez dalšího nesledují právní režim věci hlavní. Příslušenství jsou věci, které by mohly být samostatným předmětem právních vztahů, avšak na základě rozhodnutí vlastníka jsou funkčně spjaty s jinou samostatnou věcí - věcí hlavní (zde pivovar). Proto je nutno vždy zkoumat předpoklady pro vydání (popřípadě pro nevydání) příslušenství zcela samostatně, byť s přihlédnutím ke konkrétním souvislostem věci.

Skutečnost, že Protokolem o předání věci ze dne 31. 8. 1995 obě strany stvrdily, že došlo k fyzickému předání vydávané věci a její správy, včetně součástí a příslušenství, nemá na posuzovanou věc právní vliv. Fyzické (faktické) předání věci nezakládá právní účinky a nezpůsobuje, že by takto automaticky přešel i spoluvlastnický podíl k nim.

Dohoda o vydání věci neurčovala, které jednotlivé nemovitosti tvořící objekt pivovaru jsou budovami hlavními a které budovami vedlejšími, dále nespécifikovala, které věci tvoří součást věci hlavní a které jsou příslušenstvím. Závěr o tom, zda příslušenství sdílí či nesdílí právní osud s věcí hlavní je záležitostí práva. Pro posouzení této právní otázky může být podstatný i posudek znalce, pokud se týká popisu jednotlivých věcí. S tímto posudkem se musí správce daně vypořádat v rámci hodnocení důkazů. Žalovaný má k dispozici znalecký posudek Ing. J. Č. ze dne 14. 11. 2002 vztahující se k charakteristice všech sporných věcí. V něm soudní znalec zařadil sklad olejů a kyselin, zadní rampu, stožárovou trafostanici jako příslušenství věci hlavní (budovy pivovaru), a to za předpokladu stejného vlastníka a na základě jeho rozhodnutí. Přístřešek k sociálnímu zařízení kotelny posoudil jako součást věci hlavní, zpevněnou plochu z betonových panelů jako součást pozemku stavební parcely č. 836 a konečně opěrnou stěnu u zadní rampy jako součást zadní rampy. Přitom dle jeho názoru zadní rampu a stožárovou trafostanici lze považovat i za samostatnou stavbu. Pouze v důsledku toho, že prvně uvedené věci byly ve vlastnictví majitele věci hlavní, který určil, aby byly užívány spolu s věcí hlavní, nabyly povahy příslušenství. Jestliže je předmětem restitučního řízení uložena povinnost uzavřít dohodu o vydání více nemovitostí, je třeba mít na paměti, že každá z těchto nemovitostí je způsobilým předmětem občanskoprávních vztahů, tj. lze ji považovat za samostatnou věc ve smyslu § 118 odst. 1 občanského zákoníku, ohledně které také může být uzavřena samostatná dohoda o vydání věci (srov. rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 8. 8. 2002, IV. ÚS 364/2000, dostupné z <http://nalus.usoud.cz>). *Žalovaný by neměl pominout ani Zprávu o daňové kontrole ze dne 8. 2. 2007, ve kterém se již předmětnými otázkami zabýval správní orgán prvního stupně.*

Správce daně je oprávněn v rámci správy daně činit veškerá opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Má tak právo posoudit jakýkoliv právní úkon a jakoukoliv rozhodnou – i soukromoprávní - skutečnost související s daňovou povinností daňového subjektu.

Správce daně v rámci daňové kontroly vztahující se ke zdaňovacímu období roku 1997 a 1998 vyjádřil pochybnosti o rozsahu plných mocí udělených J. V. a Ing. K. W. oprávněnými osobami. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že by se správce daně měl v dalším řízení vyjádřit také i k otázce platnosti a existence této nájemní smlouvy. Z výpovědí některých z oprávněných osob z konce listopadu 2001 (přílohy č. 27 - 34 správního spisu) vyplývá, že o uzavření nájemní smlouvy nevěděly nebo si tuto skutečnost nepamatovaly, avšak žádnému z nich nebyl poukázán podíl ze sjednaného nájmu. Zmocněnci svůj mandát spatřují v plných mocích ze dne 11. 9. 1992 a doplněné ke dni 5. 7. 1993 udělených jim oprávněnými osobami za účelem vydání věci dle zákona o mimosoudních rehabilitacích a dále za účelem založení akciové společnosti. Zmocněnci oprávněných osob kromě toho uvedli, že z důvodu opatrnosti předložili všem zmocnitelům písemný čtyřstránkový výčet své činnosti za dobu od udělení plné moci do 31. 12. 2001 (tedy až po zahájení daňové kontroly), ke kterému nebyla vznesena jediná výhrada. Zmocněnci dále argumentovali (příloha č. 61) tím, že jejich veškeré úkony jsou každoročně odsouhlaseny nadpoloviční většinou všech spoluvlastníků, a to v rámci zprávy o činnosti na jednáních valné hromady akcionářů žalobce. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že takto byl informován nájemce, tedy akciová společnost a nikoliv osoby oprávněné, tedy pronajímatelé. Žalobce, akciová společnost, není založen na osobním prvku, ale na vlastnictví akcií, přičemž převoditelnost akcií na jméno může být sice omezena, nikoliv však vyloučena, a proto se jejich vlastníci mohou měnit.

Správní orgán by měl v následujícím řízení taktéž posoudit, zda sporné nemovitosti uvedené pod položkou č. 1-6 Přílohy v rozhodné době vůbec existovaly. Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že dokazování ohledně doby jejich vzniku je ztíženo, jelikož tyto věci nebývají vedeny v katastru nemovitostí. Spisový materiál obsahuje tvrzení žalobce ve formě notářského zápisu ze dne 16. 7. 2002, ve kterém uvádí, že sporné nemovitosti byly dokončeny v roce 1994, a proto ani nemohly být zahrnuty do odborného názoru ze dne 3. 12. 1993. Na druhou stranu z vyjádření místního šetření Stavebního úřadu v Poličce (příloha č. 55) vyplynulo, že nemovitosti v rozhodné době již existovaly, a to většinou již před rokem 1976, přičemž se k nim nedochovaly žádné stavební doklady.

Vzhledem k výše uvedenému je tedy možné, že některé věci uvedené pod položkou č. 1-6 Přílohy mohly na osoby oprávněné přejít již na základě první dohody o vydání věci ze dne 3. 2. 1994, tak jak uvádí stěžovatel. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že se správní orgán bude muset v dalším řízení zabývat skutečnostmi zásadními pro správné rozhodnutí ve věci. Zdejší soud nepředjímá, k jakým závěrům po provedení důkazů ve správním řízení správní orgán dospěje. Ten bude muset zejména určit, které z věcí uvedenými pod položkou č. 1 - 6 jsou samostatnými stavbami, které tvoří součást a které tvoří příslušenství pivovaru čp. 151, pozemku nebo i jiných věcí. V tomto směru je stěžovatel povinen se vypořádat se znaleckým posudkem Ing. J. Č. ze dne 14. 11. 2002, a to buď vyjít ze závěrů v něm obsažených nebo odůvodnit, proč to není možné a vyhodnotit právní povahu sporných věcí jiným způsobem. Tyto stavby je třeba posoudit nejenom vzhledem k jejich právní povaze, ale také z hlediska doby jejich vzniku. Správce daně by měl taktéž posoudit, zda zmocněnci byli na základě plných mocí oprávněni k uzavření smlouvy o nájmu a zda vyznění oprávněných osob o uzavření nájemní smlouvy po šesti letech odpovídá postupu dle ustanovení § 33 občanského zákoníku. Teprve poté bude moci určit, zda nájemní smlouvou byl skutečně pronajat soubor věcí movitých a nemovitých.

Nejvyšší správní soud se v případě sporné otázky ztotožnil s právním názorem krajského soudu. Teprve po objasnění právních otázek je možné se zabývat otázkami skutkovými,

neboť ty je třeba posuzovat právě s ohledem na právní posouzení věci. Z tohoto důvodu neobstojí ani námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí soudu prvního stupně.

Převážná část dokumentů správního orgánu v příloženém správním spisu se vztahuje k daňové kontrole za zdaňovací období roku 1997 a 1998, ačkoli nyní posuzovaná věc se vztahuje ke zdaňovacím obdobím roku 1999 a 2000. Obiter dictum krajský soud ve svém odůvodnění konstatoval, že předložený správní spis neobsahoval protokol o zahájení daňové kontroly. Naznal však, že strany nečinily sporným, že daňová kontrola proběhla u žalobce ve dne 15. 12. 2003 a ve dnech 4. 1. – 6. 1. 2005 a 24. 1. - 26. 1. 2005. Proto s ohledem na běh prekluzivních lhůt nežádal doplnění správního spisu.

Nejvyšší správní soud proto taktéž vyšel ze dne 15. 12. 2003 jako dne zahájení daňové kontroly. Krajský soud při vypořádávání se s námitkou prekluze postupoval plně v intencích ustálené a nerozporné judikatury zdejšího soudu. Nelze však odhlédnout od skutečnosti, že v období od rozhodování krajského soudu o žalobě stěžovatele po nynější projednávání kasační stížnosti zdejším soudem došlo k zásadním judikatorním změnám v nahlížení na problematiku § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Ve světle nové judikatury Ústavního soudu je proto nutno otázku uplynutí prekluzivní lhůty přehodnotit.

K otázce tzv. judikatorních odklonů (tj. situace, kdy po podání žaloby dojde k zásadní změně výkladu určité právní otázky) se zdejší soud vyjádřil např. v rozhodnutí ze dne 17. 12. 2007, čj. 2 Afs 57/2007 - 92 nebo rozhodnutí ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155, obě dostupná z www.nssoud.cz. Rozhodující soud s vědomím nové judikatury tuto judikaturu nemůže při svém rozhodování pominout, přestože na ni ještě nemohl žalobce odkazovat v žalobě, neboť k takovému judikatornímu odklonu došlo až po podání žaloby, popřípadě v době podání žaloby, kdy nebylo možno po žalobci spravedlivě požadovat, aby byl s tímto výkladem zákona seznámen.

Zásadní 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 propadlé lhůty je nastolení právní jistoty o tom, kolik má být na dani zapláceno. 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 z www.nssoud.cz).

Nyní posuzovaný případ se vztahuje k dodatečnému vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 a 2000. Tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daně za první z těchto zdaňovacích období (§ 47 odst. 1 daňového řádu), počítaná s přihlédnutím

k právnímu názoru Ústavního soudu vyjádřenému v nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/08, uplynula v posuzované věci dne 31. 12. 2002. Jestliže byla daňová kontrola započata dne 15. 12. 2003, je zjevné, že byla zahájena po uplynutí zákonné lhůty pro doměření daně a jejím zahájením nemohlo dojít k přerušení lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Daň za zdaňovací období roku 1999 byla tudíž doměřena nezákonně.

Právní závěry Nejvyššího správního soudu výše vyslovené lze proto vztáhnout pouze ke zdaňovacímu období roku 2000. S ohledem na zásadní a překvapivý judikatorní obrat v rozhodovací činnosti Ústavního soudu tudíž musí správce daně v následujícím řízení z úřední povinnosti dále přihlédnout k běhu prekluzivních lhůt.

Nejvyšší správní soud po přezkoumání rozsudku krajského soudu, jakož i obsáhlého spisového materiálu, dospěl ke stejnému závěru jako krajský soud, tedy, že stěžovatel zatížil svá rozhodnutí vadou, pro kterou je nutné tato rozhodnutí zrušit. Kasační stížnost proto jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce má pak proti neúspěšnému účastníku právo na náhradu nákladů, které v řízení o kasační stížnosti důvodně vynaložil. Žalobci takové náklady vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem, a to 2 x 2100 Kč za dva úkony právní služby (převzetí a příprava věci a písemné podání soudu – vyjádření ke kasační stížnosti) a dále 2 x 300 Kč na úhradu hotových výdajů, v souladu s § 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 1, 3 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, celkem 4 800 Kč.

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