



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: **Dimension, a. s.**, se sídlem Londýnské nám. 2, Brno, zastoupeného JUDr. Ing. Václavem Jermanem, advokátem se sídlem Boloňská 302/28, Praha 10, adresa pro doručování White&Case, AK, Na Příkopě 8, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2003, čj. 7132/02/FŘ/120, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 9. 2008, čj. 29 Ca 53/2007 - 23,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 9. 2008, čj. 29 Ca 53/2007 - 23, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 3. 2003 zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Brno I. (správce daně) ze dne 27. 5. 2002, čj. 95790/02/288913/0921, kterým správce daně dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997, ve výši 1 193 010 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 24. 5. 2005, čj. 29 Ca 171/2003 - 50, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 5. 2. 2007, čj. 8 Afs 90/2005 - 77, zrušil rozsudek krajského soudu, kterému vrátil věc k dalšímu řízení.

Poté krajský soud rozsudkem ze dne 15. 9. 2008, čj. 29 Ca 53/2007 - 23, žalobu zamítl.

III.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadil § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávnému posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatel uvedl, že s argumenty krajského soudu, který ve svých závěrech odkázal na předchozí zrušovací rozsudek Nejvyššího správního soudu, nesouhlasí. V další části stěžovatel podrobně odůvodnil svůj odlišný právní názor na posouzení věci. Z odůvodnění kasační stížnosti nijak nevyplývá, že by stěžovatel krajskému soudu vytkl, že se neřídil právním názorem Nejvyššího správního soudu, vysloveným ve zrušujícím rozsudku. Naopak, z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že se krajský soud právním názorem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu řídil, a kasační stížnost zcela zřejmě směřuje k revizi předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel poukázal na nález Ústavního soudu ve věci vedené pod sp. zn. I. ÚS 1611/07. Uvedl, že právní názor Ústavního soudu je aplikovatelný i v nyní posuzované věci a v souladu s tím namítl, že k dodatečnému vyměření daně došlo již po uplynutí prekluzivní lhůty.

IV.

Žalovaný navrhl odmítnutí kasační stížnosti pro nepřipustnost.

V.1

Nejvyšší správní soud se předem dalšího posouzení zabýval otázkou přípustnosti kasační stížnosti.

Kasační stížnost proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem, je nepřipustná; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]. Toto omezení je odrazem závaznosti právního názoru pro krajský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), a tím, že vylučuje možnost brojit proti němu kasačními námitkami, vylučuje i možnost Nejvyššího správního soudu, aby sám svůj původní závazný právní názor k nové kasační stížnosti v téže věci revidoval. Jak vyslovil i Ústavní soud v nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, zajišťuje toto ustanovení, *aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil (...).*

V nyní posuzované věci je zřejmé, že kasační stížnost směřuje ve své podstatné části právě k tomu, aby se Nejvyšší správní soud znovu zabýval věcí, v níž již právní názor vyslovil. V tomto směru by tedy byla kasační stížnost nepřipustná.

Nejvyšší správní soud se zabýval rovněž tím, zda se nejedná o věc, která by připouštěla výjimku z postupu podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Tak by tomu mohlo být zejména tehdy, kdyby krajský soud doplnil řízení postupem podle § 77 s. ř. s. a v důsledku toho se změnily závěry o skutkovém stavu natolik, že by to vedlo k jinému právnímu posouzení; případně při podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský

soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen akceptovat v novém rozhodnutí – např. by v rozhodné právní otázce jinak uvažil Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Evropský soudní dvůr, ale i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení podle § 17 s. ř. s., případně by bylo k rozhodné otázce přijato stanovisko pléna či kolegia Nejvyššího správního soudu podle § 19 s. ř. s. (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007 - 56, www.nssoud.cz).

Právě taková skutečnost v nyní posuzované věci nastala. Nedošlo ke změně skutkových závěrů, ostatně stěžovatel nic takového v kasační stížnosti ani netvrdil. Došlo však k podstatné změně judikatury.

Stěžovatel argumentoval v kasační stížnosti rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, čj. 2 Afs 178/2005 - 64 (www.nssoud.cz), v jejím doplnění ze dne 21. 1. 2009 pak rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006 - 155 (www.nssoud.cz), a tvrdil, že se jedná o rozhodnutí v právně velmi podobné věci. Tak tomu ovšem není. Skutkový i právní základ věci nyní posuzované věci a věci, v níž rozhodoval rozšířený senát, se liší. V nyní posuzované věci se jedná o aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, rozšířený senát se pohyboval především na půdorysu zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Oba rozsudky, na něž se stěžovatel odvolal, se zabývají otázkou interpretace daňových předpisů, a v tomto směru lze vysledovat jejich jistou relevanci i v nyní posuzované věci. Oba citované rozsudky se ovšem na rozdíl od nyní posuzované věci zabývají interpretací v případě, že relevantní předpis připouští více možných výkladů.

Existencí více možných výkladů v kontextu citovaných judikátů je přitom třeba rozumět situaci, kdy tento soud sám, při použití stejných resp. obdobných výkladových metod, dospěje k závěru, že míra neurčitosti interpretovaného ustanovení nabízí několik řešení, která jsou argumentačně srovnatelně obhajitelná. Pak jistě nastupuje pravidlo, které z citované judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, totiž povinnost přistoupit k aplikaci toho výkladu, který je pro daňový subjekt nejvýhodnější. Tato povinnost naopak nepochybně nevzniká v případě, kdy se pluralita možných výkladů projevuje v rozdílném právním názoru soudu a účastníka řízení, protože pak by se sám soudní přezkum stával zcela formálním a musel by prakticky vždy vést k vyhovění návrhu. Podobný závěr je nutné zaujmout i tehdy, liší-li se právní názor krajského soudu a Nejvyššího správního soudu. Jistě je v takovém případě vhodné velmi pečlivě vážit, zda odlišnost právních názorů těchto soudů nesouvisí s objektivní existencí více přípustných výkladů srovnatelně obhajitelných argumentačně, z nichž je třeba zvolit ten výhodnější pro daňový subjekt. Na druhé straně tato situace v žádném případě neznamená, že by odlišnost právních názorů krajského soudu a Nejvyššího správního soudu umožňovala bez dalšího učinit závěr o existující pluralitě srovnatelně obhajitelných výkladů. Takový názor je třeba odmítnout již jen proto, že by se jím fakticky negovala role Nejvyššího správního soudu, který by nemohl dospět k právnímu závěru odlišnému od závěrů krajského soudu, byl-li by tento závěr (Nejvyššího správního soudu) v neprospěch daňového subjektu. Přes formální přezkum rozhodnutí krajského soudu by tak byl Nejvyšší správní soud jeho rozhodnutím ve svých důsledcích vázán.

V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud ve svém předchozím rozsudku dospěl k závěru odlišnému od krajského soudu, zároveň však neuzavřel o existenci více možných výkladů ve shora popsaném objektivním smyslu. Proto ani citovaná judikatura, na níž se stěžovatel odvolal, na nyní posuzovanou věc nedopadá a nemůže být důvodem pro připuštění kasační stížnosti k věcnému přezkumu.

Nad rámec nutného odůvodnění lze dodat, že se nejedná o novou judikaturu, odůvodňující revizi dříve vysloveného závěru Nejvyššího správního soudu. Ten v původním řízení rozhodoval za situace, kdy již existoval právní názor vyslovený v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, čj. 2 Afs 178/2005 - 64, a nedospěl k závěru, že by byl jeho rozsudek v rozporu se závěry vyslovenými druhým senátem. Skutečnost, že byl názor druhého senátu později zopakován rozšířeným senátem, nepředstavuje novou judikaturu ve smyslu názoru vysloveného rozšířeným senátem v usnesení ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007 - 56.

Stěžovatel ovšem v dalším doplnění kasační stížnosti namítl také prekluzi práva na doměření daně a poukázal v této souvislosti na nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/08. V jeho rámci Ústavní soud vyložil § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tak, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně, stanovená citovaným ustanovením, počíná běžet od konce zdaňovacího období, za něž vznikla povinnost daň odvést, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Dosavadní ustálená judikatura přitom spojovala počátek běhu lhůty právě s uplynutím zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Aps 5/2006 - 98, č. 1304/2007 Sb. NSS, ze dne 19. 9. 2007, čj. 7 Afs 187/2006 - 85, www.nssoud.cz, nebo ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007 - 161, č. 1542/2008 Sb. NSS). V tomto směru představuje nálezy Ústavního soudu natolik zásadní změnu judikatury, že je podmínka vymezená usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007 - 56, nepochybně splněna a kasační stížnost by tedy měla být přípustná.

V tomto směru je nutné vyrovnat se ještě s tím, že stěžovatel námitku prekluze neuplatnil již v řízení před krajským soudem. Zde Nejvyšší správní soud v plném rozsahu odkazuje na rozsudek ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155, v jehož rámci vyložil § 104 odst. 4 s. ř. s. tak, že nebrání uplatnění stížní námitky nemající předobraz v žalobní námitce, jedná-li se o otázku, v níž došlo ke zcela zásadnímu a překvapivému judikatornímu obratu, stěžovatelem při vynaložení veškeré bdělosti a odborné péče nepředvídatelnému. Shora citovaný nálezy Ústavního soudu takovýto judikatorní obrat bezpochyby představuje, proto ani skutečnost, že stěžovatel nenamítl prekluzi práva na doměření daně již v řízení před krajským soudem, nebrání věcnému projednání této stížní námitky.

Nejvyšší správní soud tedy uzavřel, že kasační stížnost je přípustná, a to v rozsahu, jímž stěžovatel namítl prekluzi práva na doměření daně.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího přípustného 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.).

Kasační stížnost je důvodná.

Z rozhodnutí žalovaného a jemu předcházejícího rozhodnutí správce daně je zřejmé, že posuzovaná věc se týká doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997. Ze spisů vyplývá, že daňová kontrola, na jejímž základě byla stěžovateli doměřena daň z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období, byla zahájena dne 14. 12. 2001 protokolem o ústním jednání čj. 185569/01/288933/0149.

Tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daně (§ 47 odst. 1 daňového řádu), počítaná s přihlédnutím k právnímu názoru Ústavního soudu vyjádřenému v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/08 (<http://nalus.usoud.cz>), uplynula v posuzované věci dne 31. 12. 2000. Je tedy zjevné, že daňová kontrola byla dne 14. 12. 2001 zahájena již po uplynutí zákonné lhůty pro doměření daně, jejím zahájením nemohlo dojít k přerušení lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu a daň byla doměřena nezákonně.

V.3

Jakkoliv krajský soud, který vycházel ze závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu, nepochybil, je kasační stížnost v části namítající prekluzi práva doměřit daň za předmětné zdaňovací období důvodná. S ohledem na zásadní změnu judikatury týkající se výkladu počítání lhůt podle § 47 odst. 1 daňového řádu, byl Nejvyšší správní soud povinen odpovídající stížní námitku zohlednit. Zrušil proto rozsudek krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. února 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu