



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Jihočeské lesy České Budějovice, a. s.**, se sídlem Zahradní čtvrť 385, Nové Hrady, zastoupené Mgr. Janem Aulickým, advokátem se sídlem Kaplická 327, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 1. 2009, č. j. 10 Ca 203/2008 – 61,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 1. 2009, č. j. 10 Ca 203/2008 – 61, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala včas kasační stížnost proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2007, č. j. 5959/07-1200. Tímto rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 13. 4. 2007, č. j. 119937/07/077910/2626, jímž jí byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 354 020 Kč. Daň byla stěžovatelce doměřena na základě výsledků provedené daňové kontroly, při níž správce daně dospěl k závěru, že základ daně z příjmů

právníků osob stěžovatelky za rok 2001 byl neoprávněně snížen o položky, které jsou ve skutečnosti výdaji na technické zhodnocení.

[2] Napadený rozsudek krajského soudu byl vydán v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 53/2008 - 48, kterým byl v řízení o kasační stížnosti stěžovatelky zrušen předchozí rozsudek tohoto krajského soudu v téže věci ze dne 14. 3. 2008, č. j. 10 Ca 12/2008 - 19. Nejvyšší správní soud zrušil původní rozsudek krajského soudu z důvodu vady řízení spočívající v tom, že stěžovatelce nebyla poskytnuta možnost reagovat na vyjádření žalovaného, přičemž právě možnost replikovat vyjádření žalovaného stěžovatelka uvedla jako podmínku svého souhlasu k projednání věci bez jednání. Krajskému soudu proto bylo uloženo, aby před novým rozhodnutím umožnil stěžovatelce vyjádřit se ke skutečnostem uváděným ve vyjádření žalovaného k žalobě, případně aby nařídil ústní jednání.

II. Obsah kasační stížnosti

[3] Stěžovatelka v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), c) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tzn. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení; vady řízení spočívající zejména v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit; dále namítá zmatečnost řízení před soudem a nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající ve vadě řízení, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci. Stěžovatelka má za to, že se krajský soud neřídil závazným pokynem Nejvyššího správního soudu.

[4] Stěžovatelka trvá na nesprávném posouzení právní otázky, která byla již předmětem sporu v předcházejícím řízení o kasační stížnosti v této věci, a sice, zda výměnu oken za okna nová (jiného materiálu a jiných rozměrů) a výměnu ohřívačů vody za ohřívače nové (menšího objemu, ale vyššího počtu) lze považovat za opravu nebo za technické zhodnocení ve smyslu § 33 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Provedený výklad, tj. posouzení těchto stavebních úprav jako technické zhodnocení, považuje stěžovatelka s ohledem na rozumné očekávání postupu správního orgánu, za příliš extenzivní.

[5] Krajský soud se prý v novém rozhodnutí (v rozporu s názorem Nejvyššího správního soudu) nezabýval konkrétními parametry vyměněných oken v kontextu případných změn budovy jako celku a komplexně neposoudil výměnu oken ve vztahu k funkčnosti celé budovy. V replice k vyjádření žalovaného, kterou stěžovatelka předložila po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu v této věci, namítala, že nebyly provedeny žádné důkazy směřující k prokázání zvýšení komfortu budovy. Krajský soud se tak měl mj. vypořádat i s touto skutečností. Protože tak neučinil, shledává stěžovatelka napadené rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelným a nezákonným.

[6] V případě výměny ohřívačů vody stěžovatelka trvá na nesprávně zjištěném skutkovém stavu, pokud byla tato operace posouzena jako technické zhodnocení budovy a

dávána do souvislosti se stavebními úpravami jakožto jejich následek. Krajský soud se přitom nevypořádal s tím, že počet a umístění ohřívačů vody v budově nelze dávat do souvislosti s rekonstrukcí budovy. I zde je nutné zkoumat otázku příčiny výměny ohřívačů vody a to, zda původní funkčnost a využitelnost celku byla i po provedení této výměny zachována či nikoliv.

[7] Další námitkou je prekluze práva správce daně na doměření daně za zdaňovací období roku 2001, ke které nebylo v předchozích řízeních přihlédnuto. Správce daně zahájil daňovou kontrolu u stěžovatele, mj. i za zdaňovací období roku 2001, úkonem ze dne 18. 4. 2005. Daňová kontrola vyústila ve vydání rozhodnutí správce daně o dodatečném vyměření daně, proti čemuž se stěžovatelka dostupnými opravnými prostředky brání. S odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, stěžovatelka poukazuje na nezákonnost doměření daně, neboť v souladu s racionálním a ústavně konformním výkladem je nutné při aplikaci ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), dovodit, že právo doměřit daň správci daně zaniklo po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období roku 2001, tedy 31. 12. 2004.

[8] Vedle charakteru lhůty uvedené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu odůvodňuje stěžovatelka svůj názor o nutnosti zrušení napadeného rozhodnutí krajského soudu, a potažmo rozhodnutí žalovaného, z důvodu nezákonnosti pro prekluzi práva doměřit daň, i výkladem ustanovení § 76 odst. 1 a 2, resp. § 109 odst. 3 s. ř. s. Uvedená ustanovení ukládají soudům povinnost přezkoumávat napadená rozhodnutí nejen v rozsahu uplatněných námitek, resp. žalobních bodů, ale i povinnost mimo rozsah těchto námitek přihlížet z úřední povinnosti k jiným vadám řízení, jež mohou způsobovat nezákonnost či nicotnost těchto rozhodnutí. V této souvislosti stěžovatelka odkazuje zejména na rozsudek Nejvyššího právního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 3 As 57/2004 - 39 (publ. pod č. 845/2006 Sb. NSS).

[9] Povinnost přihlédnout k námitkám nezákonnosti i v řízení před Nejvyšším správním soudem lze shledat právě ve výkladu ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., který byl mj. proveden v nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07. Obdobné závěry lze dovodit i z jiných rozhodnutí Ústavního soudu, neboť vyplývají z ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces a na soudní ochranu podle čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod, ve spojení s čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny.

[10] Ze všech uvedených důvodů proto stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, a aby krajskému soudu uložil přiznat právo na náhradu řízení v jeho prospěch.

III. Vyjádření žalovaného

[11] Vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatelka uvádí v podstatě shodné důvody kasační stížnosti, které uvedla již v kasační stížnosti předchozí, odkazuje žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti na své předchozí vyjádření k projednávané věci. Správce daně i žalovaný jako odvolací orgán vyšli v daňovém řízení ze správně a úplně zjištěného stavu věci a podrobně odůvodnili i závěr učiněný pro výši daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001. Popsali důvody, pro které považují provedené stavební

úpravy na nemovitosti za technické zhodnocení majetku, přičemž vycházeli z porovnání počátečního stavu před započítáním prací na úpravách a výsledného stavu budovy.

[12] K námitce prekluze práva správce daně na vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 žalovaný uvádí, že se správce daně při posuzování počátku a konce lhůty pro vyměření daně řídil ustanovením § 47 daňového řádu. Běh lhůty pro vyměření daně se podle tohoto ustanovení odvíjí od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit daňové přiznání, tzn. v tomto případě od 31. 12. 2002. Správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 18. 4. 2005, čímž došlo zákonem stanoveným způsobem k přerušení běhu této lhůty. Podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu počala dne 31. 12. 2005 pro vyměření této daně běžet lhůta nová, která uplynula dne 31. 12. 2008. Dodatečný platební výměr byl vydán dne 13. 7. 2007, rozhodnutí o odvolání proti tomuto výměru bylo vydáno dne 12. 11. 2007 a doručeno dne 3. 12. 2007. K marnému uplynutí lhůty pro vyměření daně tedy nedošlo. Na podporu své argumentace odkazuje žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 42/2008 - 84.

[13] Odkaz stěžovatelky na nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, není příslušný, neboť posuzovaný případ se naprosto odlišuje od případu posuzovaného v uvedeném nálezu. Správce daně neučinil úkon směřující k vyměření daně „těsně na konci lhůty“, ani „po předchozí nečinnosti“, ani se nejednalo o období „příjmu, u něž bylo nesporné, že byl vzhledem k okolnostem případu od daně osvobozen“, jak odůvodnil Ústavní soud zmíněný nálezy. Žalovaný se domnívá, že Ústavní soud učinil závěr ohledně běhu prekluzivní lhůty k vyměření daně právě ve vazbě na specifika konkrétního případu, a proto jej není možné v posuzovaném případě zohlednit.

[14] Z uvedených důvodů považuje žalovaný kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje její zamítnutí.

IV. Posouzení případu Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přípustnosti kasační stížnosti. Kasační stížnost proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem, je nepřípustná; 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.]. Uvedené ustanovení odráží závaznost právního názoru Nejvyššího správního soudu pro krajský soud v dalším řízení [§ 110 odst. 3] a zajišťuje, že se Nejvyšší správní soud nemusí znovu zabývat věcí, u které již svůj právní názor vyslovil, samozřejmě za předpokladu, že se tento soud tímto právním názorem řídil.

[16] Proto také v nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud konstatuje, že se námitkami stěžovatelky, týkajícími se posouzení právní otázky, zda se v případě provedené výměny oken a ohřívačů vody jednalo o technické zhodnocení či o opravu, již zabýval ve svém předchozím rozsudku v této věci ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 53/2008 - 48 (dostupné na www.nssoud.cz), byť jen jako obiter dictum. V obou případech (výměna oken i výměna ohřívačů vody) dospěl Nejvyšší správní soud k názoru, že se jednalo o náklady na technické zhodnocení podle § 33 zákona o daních z příjmů, v rozhodném znění. Tento

závěr odůvodnil Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku, na který zde pro stručnost odkazuje a není racionální tuto argumentaci opakovat.

[17] Krajský soud v návaznosti na předchozí rozsudek Nejvyššího správního soudu v této věci umožnil stěžovateli vyjádřit se před novým rozhodnutím ke skutečnostem uvedeným ve vyjádření žalovaného k žalobě. Stěžovatel zaslal svoji repliku k vyjádření žalovaného (viz body 5 a 6) a zároveň souhlasil s projednáním věci bez nařízeného jednání podle § 51 s. ř. s. Nejvyšší správní soud k tomu stejně jako krajský soud dodává, že replika stěžovatele nepřinesla žádné další skutečnosti, které by byly pro posouzení daného případu relevantní. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s tvrzením stěžovatelky, že se krajský soud neřídil právním názorem vysloveným v rozsudku ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 53/2008 - 48. Krajský soud se dostatečně podrobně a v intencích závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu v novém rozhodnutí vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatele. Námitka stěžovatele týkající se rozporu napadeného rozsudku krajského soudu s názorem soudu zdejšího proto není důvodná.

[18] Vzhledem k námitce prekluze daňové povinnosti se Nejvyšší správní soud dále zabýval tím, zda se nejedná o věc, která by připouštěla výjimku z postupu podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Tato situace by mohla nastat zejména tehdy, pokud by 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, nebo pokud by došlo k podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen akceptovat v novém rozhodnutí. *„Tak by tomu bylo v případě, že jinak o rozhodné právní otázce uvážil 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, že by bylo k rozhodné otázce přijato stanovisko pléna či kolegia podle § 19 s. ř. s. To vše za situace, že by se tak stalo v mezidobí mezi opakovaným rozhodováním Nejvyššího správního soudu v téže věci“* (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, publ. pod č. 1723/2008 Sb. NSS, dostupné na www.nssoud.cz).

[19] Právě taková skutečnost v nyní posuzované věci nastala; došlo totiž k podstatné změně judikatury. Prekluzi práva správce daně na doměření daně za zdaňovací období roku 2001 stěžovatelka v žádném z předcházejících řízení neuváděla, a proto se touto námitkou žalovaný, krajský soud ani Nejvyšší správní soud nezabývali. Doposud totiž soud přihlížel k zániku práva podle ustanovení § 47 daňového řádu jen k námitce účastníka, což bylo aprobováno dosavadní ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu [viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS]. Ve světle nové judikatury Ústavního soudu je však nutné tento postup přehodnotit.

[20] Ústavní soud totiž judikoval, že k námitce prekluze je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti [viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07, ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07 a ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1418/07 a IV. ÚS 2701/08, vše dostupné na <http://nalus.usoud.cz>]. Pokud jednotná judikatura Ústavního soudu obsahuje jednoznačný právní názor, v tomto případě že k námitce prekluze vyměření daňové povinnosti je nutno přihlížet *ex officio*, nezbývá zdejšímu soudu než tento názor ve své rozhodovací praxi respektovat, a to i přes skutečnost, že právní názor Nejvyššího správního soudu byl v této

otázce sjednocen usnesením rozšířeného senátu [viz rozsudek Nejvyššího právního soudu ze dne 14. 5. 2009, sp. zn. 2 Afs 123/2008, dostupné na www.nssoud.cz].

[21] Podle uvedené judikatury Ústavního soudu „(z)e širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v první řadě počítat konstrukci prekluze, založenou na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. **Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přihlížet z úřední povinnosti;** tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu (...) též v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je povinností soudu přihlížet z úřední povinnosti k takovým skutečnostem významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy nebo prekluze, **a to i v případě, že je žalobce nevytkl v žalobním bodu vůbec, nebo tak učinil až po lhůtě pro podání žaloby.** Tento závěr platí i pro prekluzi práva státu na vyměření nebo doměření daně: uplyne-li lhůta uvedená v § 47 d. ř., aniž v ní byla daň pravomocně (...) vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy. Krajský soud, resp. Městský soud je povinen zabývat se tím, zda daň nebyla vyměřena či doměřena, přestože právo státu k tomu již zaniklo; pokud se tak stalo, musí rozhodnutí pro nezákonnost zrušit a vrátit věc správnímu orgánu k dalšímu řízení. Pokud žalobce prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou - jak bylo jeho povinností - zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby se otázkou prekluze výslovně zaměřoval v odůvodnění svého rozhodnutí (...). Nenamítal-li žalobce prekluzi práva vyměřit nebo doměřit daň v řízení před krajským soudem, vyhoví Nejvyšší správní soud kasační stížnosti (k námitce nebo z úřední povinnosti), pokud k prekluzi tohoto práva skutečně došlo.“

[22] V rámci posuzování otázky přípustnosti této části kasační stížnosti se musel Nejvyšší správní soud, s ohledem na ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., vypořádat i s tím, že stěžovatelka námitku prekluze neuplatnila již v řízení před krajským soudem. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, publ. pod č. 1743/2009 Sb. NSS, dostupné na www.nssoud.cz, je však nutné konstatovat, že za situace, kdy došlo k zásadnímu a překvapivému judikatornímu obratu, který žalobce (stěžovatel) nemohl, ani při vynaložení veškeré bdělosti a odborné péče, předvídat, je možné úspěšně uplatnit i takovou námitku v kasační stížnosti, která nebyla uplatněna v rámci řízení před soudem prvního stupně. Jak vyplývá z citované judikatury Ústavního soudu, takováto situace v tomto případě nastala, a proto ani skutečnost, že stěžovatel nenamítl prekluzi práva na doměření daně již v řízení před krajským soudem, nebrání věcnému projednání této námítky.

[23] Nejvyšší správní soud proto dospěl k dílčímu závěru, že kasační stížnost je přípustná i co do rozsahu, jímž stěžovatelka namítá prekluzi práva na doměření daně. Proto se dále zabýval tím, zda v projednávané věci skutečně došlo k prekluzi daňové povinnosti či nikoliv. Podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu „(p)okud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně

byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat“. V odstavci 2 je potom stanoveno, že „(b)yl-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“.

[24] V rámci nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, na který stěžovatelka rovněž odkazuje, Ústavní soud vyložil § 47 odst. 1 daňového řádu 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 prekluzivní lhůty právě s uplynutím zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání [srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Aps 5/2006 - 98, č. 1304/2007 Sb. NSS, ze dne 19. 9. 2007, č. j. 7 Afs 187/2006 - 85, www.nssoud.cz, nebo ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, č. 1542/2008 Sb. NSS]. Ústavní soud k tomu však uvedl, že tento výklad Nejvyššího správního soudu „prodlužuje jasně stanovenou tříletou lhůtu na lhůtu čtyřletou. Výsledkem je prodloužení nejistoty daňového subjektu(...). (L)hůtu k vyměření daně nelze prodlužovat 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. (...) Popsaný aplikační postup správce daně narušuje právní jistotu daňových subjektů v míře, kterou nelze s ohledem na základní právo (...) garantované čl. 11 Listiny základních práv a svobod tolerovat“.

[25] Zdejší soud již v minulosti konstatoval [rozsudek ze dne 14. 9. 2005, sp. zn. 2 Afs 180/2004, in: www.nssoud.cz], že „podle imperativu ústavně konformní interpretace a aplikace právních předpisů jsou všechny subjekty aplikující právo povinny postupovat tak, aby zvolený výklad právních předpisů byl souladný s ústavností, a to ve smyslu výslovného znění konkrétních ústavních norem i ústavních principů a hodnot, nežádka v ústavních textech expressis verbis nevyjádřených. Teprve pokud takový výklad možný není, je namíste protiústavní ustanovení právních předpisů k tomu příslušným mechanismem odstranit. V tomto kontextu viděno, jestliže Ústavní soud v některém svém rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení. Opačný výklad, který by kupř. s odkazem na vázanost soudce zákonem podle čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR odmítal respektovat právní názor Ústavního soudu, by představoval logickou chybu, jelikož tato vázanost výkladem norem nadzákonné (ústavní) síly musí být pro soud při aplikaci jednoduchého práva určující. Navíc nelze přehlédnout, že opačný závěr by ve svých důsledcích vedl k nerovnosti účastníků jednotlivých soudních řízení a k nepředvídatelnosti soudního rozhodování, což samozřejmě představuje pochybení dosahující ústavní intenzity. Nelze rovněž přehlížet, že určujícím společným prvkem obecných soudů a Ústavního soudu je jejich poslání zakotvené v čl. 4 Ústavy, kterým je ochrana základních práv a svobod. Mezi oběma složkami soudní moci tak musí existovat souhra a harmonie, nikoliv animozita. V podmínkách právního státu je proto nemyslitelné, aby obecný soud – s vědomím jednotné a jasně seznatelné judikatury Ústavního

soudu – s odvoláním na dikci zákona zvolil takovou jeho interpretaci, kterou Ústavní soud považuje za protiústavní.“

[26] V posuzovaném případě šlo o dodatečné vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001. Ze spisů vyplývá, že daňová kontrola, na jejímž základě byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období, byla zahájena dne 18. 4. 2005. Tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daně (§ 47 odst. 1 daňového řádu), počítaná s přihlédnutím k výše uvedenému právnímu názoru Ústavního soudu (bod 24), uplynula v posuzované věci dne 31. 12. 2004. Je tedy zjevné, že daňová kontrola byla zahájena až po uplynutí zákonné lhůty pro doměření daně. Jednalo se tedy o úkon správce daně, jímž nemohlo dojít k přerušení lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, jelikož tato lhůta již předtím uplynula.

[27] Lze shrnout, že ačkoliv krajský soud, který vycházel ze závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu, nepochybil, ve světle judikatury Ústavního soudu je nutné dospět k závěru o důvodnosti kasační stížnosti. Daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 byla totiž s ohledem na změnu interpretace počítání lhůt podle § 47 odst. 1 daňového řádu stěžovatelce doměřena nezákonně. Nejvyšší správní soud proto zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud v Českých Budějovicích je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku [§ 110 odst. 3 s. ř. s.].

[28] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský 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 22. května 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu