



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **Fakultní nemocnice Brno**, se sídlem Brno, Jihlavská 20, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 3. 2008, č. j. 29 Ca 317/2005 - 48,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 3. 2008, č. j. 29 Ca 317/2005 - 48, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 31. 10. 2005, č. j. 3034/05/FŘ 120 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný změnil podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) dodatečný platební výměr Finančního úřadu Brno IV (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 1. 2005, č. j. 614/05/291912/2331, tak, že žalobci dodatečně vyměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 4 355 750 Kč snížil na částku 4 086 950 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 12. 3. 2008, č. j. 29 Ca 317/2005 - 48, napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud se nejprve zabýval námitkou žalobce spočívající v tvrzení, že postupem žalovaného došlo k porušení ustanovení § 47 daňového řádu, tj. že daň mu byla dodatečně doměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty. Daňová kontrola měla být správcem daně

zahájena pouze formálně a k jejímu skutečnému zahájení mělo dojít právě až po marném uplynutí prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud ve svých úvahách vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu, zejména z rozsudku publikovaného pod č. 634/2005 Sb. NSS, dle kterého daňovou kontrolu lze jako celek považovat za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 – 109 vyplývá, že ústní jednání, kterým správce daně sděluje daňovému subjektu zahájení daňové kontroly, by nebylo možno považovat za zahájení daňové kontroly a tedy za úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, pokud by v přiměřené době po něm nenásledovaly další kroky správce daně, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti. I obsah tohoto úkonu musí být hodnocen s přihlédnutím k ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, zejména je nutno hodnotit, zda správce daně neučinil úkon v rámci daňové kontroly pouze za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty, aniž by ve skutečnosti měl alespoň rámcovou představu, co a jakým způsobem chce u daňového subjektu kontrolovat; v takovém případě by se nemohlo jednat o úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Protokol o zahájení daňové kontroly byl vyhotoven na ústním jednání dne 22. 12. 2003 a krajský soud dospěl k závěru, že daňová kontrola byla zahájena ještě v rámci běhu lhůty podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu a její zahájení bylo úkonem způsobilým běh této lhůty přerušit a založit běh lhůty nové podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Z protokolu o zahájené daňové kontrole totiž dovodil, že žalobce byl nejen zpraven o jejím zahájení, ale byl též vyzván k předložení konkrétních dokladů. Správce daně poté z vyžádaných dokladů vycházel a daňovou kontrolu vedl s cílem ji ukončit. Krajský soud tak uzavřel, že daňová kontrola nebyla zahájena pouze formálně. Výzvu k předložení dokladů učinil správce daně vůči žalobci po zhruba dvou měsících od zahájení daňové kontroly. Tato lhůta je přiměřená povaze věci; nehledě na to, že žalobce sdělil správci daně při sepisu protokolu o zahájení daňové kontroly, že potřebné podklady předloží až na výzvu správce daně. K tomu odkázal krajský soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu publikovaný pod č. 1480/2008 Sb. NSS. Námitka daňové prekluze tak byla shledána nedůvodnou.

Krajský soud shledal nicméně důvodnými námitky, dle kterých došlo k porušení zákona při neuznání tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, coby daňově účinného nákladu. Správce daně a potažmo žalovaný nemohli, dle jeho názoru, považovat za daňově uznatelné pouze ty rezervy na opravu hmotného majetku, které byly zaúčtovány v rozhodném zdaňovacím období. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“), v rozhodném znění, podmínku zaúčtování rezerv neobsahoval; ta do něj byla doplněna následnými novelami, platnými až po předmětném zdaňovacím období. Z toho krajský soud dovodil, že zákon o rezervách a zákon a daních z příjmů, ve znění rozhodném pro dané zdaňovací období, uplatnění nezaúčtovaných rezerv na opravu hmotného majetku umožňoval. Proto krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž namítá důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku ve věci uplatnění rezerv jako daňově účinných nákladů. Trvá na tom, že žalobce v rozhodném zdaňovacím období nesprávně a neoprávněně účtoval v rámci své hlavní činnosti o tvorbě rezerv na opravy hmotného majetku, ačkoliv mu to nedovolovaly účetní předpisy. Zde stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2006, č. j. 2 Afs 27/2006 – 136, z něhož dovozuje, že pokud nelze o tvorbě rezerv účtovat, nelze tvorbu rezerv uplatňovat ani jako daňově účinný náklad, a to i před datem 1. 1. 2004, tedy před novelizací zákona o daních z příjmů, provedenou zákonem č. 483/2003 Sb. Stěžovatel je přesvědčen, že tvorba zákonných rezerv na opravu hmotného majetku musí být vždy zaúčtována ve stejném zdaňovacím období, ve kterém je uplatňována jako daňový náklad.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti především uvedl, že se plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu. Současně žalobce poukázal na to, že stěžovatelem odkazovaný a citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu nelze vztahovat na posuzovaný případ, neboť řeší naprosto odlišnou situaci. Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti pro její nedůvodnost.

Přípisem ze dne 5. 1. 2009, doplňujícím vyjádření ke kasační stížnosti, vznesl žalobce námitku neplatnosti napadeného rozhodnutí stěžovatele. Poukázal na skutečnost že krajským soudem byl odmítnut jeho argument ohledně vyměření daně až po uplynutí prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 daňového řádu. S ohledem na nedávný nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, kterým Ústavní soud odmítl dosavadní výklad ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu jako extenzivní, však namítá žalobce znovu, vedle nezákonnosti rozhodnutí stěžovatele vyslovené již napadeným rozsudkem, též neplatnost rozhodnutí stěžovatele z důvodu vyměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty. Ve světle nálezu Ústavního soudu považuje za nesporné, že prekluzivní lhůta k vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 uplynula v posuzované věci dne 31. 12. 2002. Daňová kontrola byla zahájena až dne 22. 12. 2003, tj. úkon směřující k vyměření daně byl učiněn vně této lhůty.

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s., přičemž dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu z hlediska zákona neobstojí.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou daňové prekluze, jakkoli ta nebyla obsahem kasační stížnosti, a to z následujících důvodů.

V této otázce došlo totiž k zásadnímu judikatornímu odklonu oproti judikatuře, z níž vycházel i krajský soud a změnu interpretace § 47 daňového řádu podanou Ústavním soudem musí respektovat i zdejší soud. Podle recentní judikatury je totiž soud povinen přihlížet k námitce prekluze z úřední povinnosti. V tomto směru je možno odkázat na 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 konečně ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1139/08, IV. ÚS 1418/07 a IV. ÚS 2701/08, všechny dostupné z <http://nalus.usoud.cz>. Všechny tyto nálezy totiž obsahují právní názor, podle něhož k námitce prekluze vyměření daňové povinnosti je nutno přihlížet *ex officio*. Tato povinnost stíhá i zdejší soud.

Současně nelze odhlédnout od toho, že na daňovou prekluzi a zmiňovaný obrat v judikatuře ohledně počítání běhu prekluzivní lhůty upozorňuje i žalobce ve svém doplňujícím vyjádření ke kasační stížnosti.

Ústavní soud v uvedených nálezech uvedl, že „ze 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 přiblížit z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoli procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.“ Citované nálezy tedy překonaly závěry vyplývající (zejména) z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikovaného pod č. 1542/2008 Sb. NSS, dle něhož k zániku práva vyměřit či doměřit daň soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení (k povinnosti soudu respektovat jednotnou a ustálenou judikaturu Ústavního soudu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2009, č. j. 2 Afs 123/2008 - 75, dostupný z www.nssoud.cz).

V nyní projednávané věci proto Nejvyšší správní soud musel přistoupit ke zhodnocení toho, zda skutečně došlo k prekluzi daňové povinnosti či nikoliv. Podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu platí, že *pokud 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 odst. 2 nadepsaného ustanovení je zakotveno, že *„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.*

Žalobce v této souvislosti výslovně poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>, v jehož rámci Ústavní soud vyložil ustanovení § 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 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 Afs 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). V intencích jmenovaného nálezu Ústavního soudu již rozhodl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 - 101, dostupném z www.nssoud.cz. Na tomto místě je třeba poznamenat, že právní názory Ústavního soudu musí obecné soudy respektovat při jakémkoli rozhodování. Citovaný názor musel být tedy

zohledněn i v dané věci bez ohledu na to, že kasační stížnost podal žalovaný, a to z jiných důvodů.

Jakkoli tedy krajský soud v době vydání napadeného rozhodnutí při posuzování otázky daňové prekluze vykládal ustanovení § 47 daňového řádu v souladu s ustálenou judikaturou správních soudů, ve světle nového obratu v judikatuře jsou jeho závěry nyní nesprávné a zdejší soud je nucen dát za pravdu žalobci, dovolává-li se výkladu posledně uvedeného.

V daném případě se jednalo o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999. Dne 22. 12. 2003 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 a následovala zpráva z daňové kontroly, projednaná se stěžovatelem dne 17. 12. 2004. 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 1611/07, uplynula v posuzované věci dne 31. 12. 2002. Je tedy zjevné, že daňová kontrola byla dne 22. 12. 2003 zahájena již po uplynutí zákonné lhůty pro doměření daně a jejím zahájením tak nemohlo dojít k přerušení lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Daň tedy byla doměřena nezákonně. Na tomto místě je vhodné znovu připomenout, že o daňové prekluzi je zdejší soud povinen uvážit *ex officio*.

Za této situace by ovšem postrádalo jakéhokoli smyslu posuzovat důvodnost jednotlivých stížných námitek stěžovatele, neboť je-li právo daň doměřit prekludováno, je zcela bezpředmětné, zabývat se hmotně právním posouzením případu.

Pokud jde o důvod, který vedl zdejší soud ke zrušení rozsudku krajského soudu, je třeba uvést, že krajský soud sice napadené rozhodnutí stěžovatele správně zrušil, avšak toto zrušení opřel o důvody, ke kterým by se (při zohlednění popsaného judikatorního odklonu) neměl vůbec dobrat. Hlavně však nelze přehlédnout, že napadený rozsudek se s otázkou namítané prekluze věcně zabývá a výslovně konstatuje, že právo daň dodatečně doměřit v daném případě neprekludovalo; tímto právním názorem by ovšem byl, v případě zamítnutí kasační stížnosti, žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Zdejší soud ani nemohl nesprávné důvody rozsudku krajského soudu nahradit správnými, neboť z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, dostupného z www.nssoud.cz, vyplývá, že „zruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Obstojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Pro správní orgán je pak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu.“ V posuzovaném případě důvody napadeného rozsudku krajského soudu neobstály jako celek, a proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne, vázán právním názorem vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. května 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu