



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **RNDr. V. S.**, zastoupeného Mgr. Janou Přikrylovou, advokátkou se sídlem tř. Svobody 2, Olomouc, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, Na jízdárně 3, Ostrava, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 2. 2006, čj. 11357/130/2005 a čj. 11466/130/2005, ze dne 21. 6. 2006, čj. 10818/110/2005, čj. 8399/110/2006 a čj. 8400/110/2006, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 8. 2007, čj. 22 Ca 142/2006 - 96,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 8. 2007, čj. 22 Ca 142/2006 - 96 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutími žalovaného ze dne 28. 2. 2006, čj. 11357/130/2005 a 11466/130/2005 byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům vydaných Finančním úřadem v Olomouci (správce daně), kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí 2001 a II. čtvrtletí 2002 v celkové výši 60 953 Kč.

Rozhodnutími žalovaného ze dne 21. 6. 2006, čj. 10818/110/2005 čj. 8399/110/2006 a čj. 8400/110/2006 byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům vydaných správcem daně, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2000 až 2002 v celkové výši 294 784 Kč.

Proti výše uvedeným rozhodnutím podal žalobce dvě žaloby u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který je spojil ke společnému projednání a rozhodnutí a následně svým rozsudkem ze dne 29. 8. 2007, čj. 22 Ca 142/2006 - 96 obě žaloby zamítnul. Krajský soud vycházel z toho, že žalobce provozoval zemědělskou výrobu, přičemž bylo sporné, zda tuto činnost prováděl soustavně a za účelem dosažení zisku.

Zdůraznil, že ne každý samostatně hospodařící rolník v rámci své zemědělské činnosti podniká ve smyslu § 2 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále jen „obchodní zákoník“) s dopady do § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jelikož pro posouzení, zda podniká či nikoliv, je rozhodné zejména to, zda činnost samostatně hospodařícího rolníka vyvíjel soustavně a za účelem dosažení zisku. Žalobce neprokázal, že by svou zemědělskou činnost vyvíjel jako podnikání. Je nepochybné, že vzhledem ke své registraci byl podnikatelem v zemědělské výrobě ve smyslu § 2 odst. 2 písm. d) obchodního zákoníku, současně však nenaplnil další požadovaný znak podnikání, a sice soustavnost za účelem dosahování zisku. Dokumenty, které žalobce předložil až po seznámení se s konceptem zprávy o daňové kontrole jsou v rozporu s jeho výpověďmi ze dne 21. 6. a 25. 6. 2004 a rovněž s jeho celkovým jednáním v příslušných zdaňovacích obdobích. Uvedené listiny představují žalobcovu účelovou reakci na závěry daňové kontroly a žalovaný je tudíž oprávněně vyhodnotil jako nevěrohodné.

Žalobce (dále též „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 a dále písmene d) téhož ustanovení, tedy nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti a v nedostatku důvodů rozhodnutí. Příjem podle ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů je příjmem neregistrovaného zemědělského podnikatele, který vykonává činnost bez oprávnění. Stěžovatel je registrován jako soukromě hospodařící rolník, a proto měly být jeho příjmy posuzovány jako příjmy z podnikání ve smyslu § 7 zákona o dani z příjmů. Krajský soud se podle stěžovatele rovněž nesprávně vypořádal se vzájemným vztahem obchodního zákoníku a zákona o daních z příjmů, který je pro daňové řízení *lex specialis*. Soud pochybil, jelikož na činnost stěžovatele nahlížel v intencích obchodního zákoníku.

Stěžovatel poté poukázal na skutečnost, že ve vztahu k soustavnosti podnikání a dosahování zisku dle obchodního zákoníku nebyly zjištěny ani provedeny žádné důkazy. Otázka výkonu podnikání za účelem zisku je otázkou vnitřního vztahu podnikatele k cíli jeho podnikání. Kategorie zisku je kategorií, která nenásleduje automaticky v těsné časové souslednosti po započetí podnikání a může být otázkou delšího časového úseku. Do doby dosažení zisku je tedy možno naplnění této podmínky vysledovat jen z pomocných kritérií. Stěžovatel měl příjem z chovu ovcí a z činnosti spočívající v údržbě krajiny. Není tedy správný závěr, že činnost jako samostatně hospodařící rolník nevykonával za účelem dosažení zisku. Krajský soud se nevypořádal ani se skutečností, že výkon zemědělské činnosti spočívá nejen v živočišné výrobě, ale i v činnosti spočívající s údržbou krajiny, což přímo plyne i ze zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství. Správce daně a následně i krajský soud nepřipustně zúžili zemědělskou činnost toliko na živočišnou výrobu. Z podmínek stanovených pro poskytování finančních podpor plyne, že žadatelem může být subjekt podnikající v zemědělské výrobě, přičemž předepsanou součástí obsahu žádosti je doklad o registraci podnikání v zemědělství. Z těchto skutečností vyplývá, že stěžovatel obdržel dotace jako podnikatel – samostatně hospodařící rolník, a proto příjem plynoucí z této dotace je příjmem podle § 7 zákona o daních z příjmů.

Druhý okruh kasačních námitek směřoval k nesprávné aplikaci a interpretaci zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), a to v otázce dokazování. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že by některé doklady doložil až po vydání rozhodnutí správcem daně, a jen proto je třeba je považovat za nevěrohodné.

Na závěr stěžovatel podotkl, že tentýž správce daně u něj v říjnu 2007 provedl kontrolu dotací, přičemž neshledal žádná pochybení. V rámci této kontroly si vyžádal peněžní deník, který nemusí vést osoby s příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů. Kontrolní orgán tak jednoznačně předpokládal, že se jedná o příjmy dle § 7 tohoto zákona.

Žalovaný nevyužil možnosti se ke kasační stížnosti vyjádřit.

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 přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná, a to z níže uvedených důvodů.

Z předloženého spisu vyplynulo, že stěžovatel začal vyvíjet činnost v živočišné výrobě na základě osvědčení o registraci samostatně hospodařícího rolníka s platností od 8. 9. 1999. Správce daně zahájil u daňového subjektu dne 18. 5. 2004 kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 a 2003 a daně z přidané hodnoty za II. čtvrtletí 2001 - IV. čtvrtletí 2003 a posléze dne 25. 6. 2004 kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a 2001. Správce daně daňovou kontrolu uzavřel s tím, že daňový subjekt zahrnul do základu daně výsledky činnosti, která nesplňuje znaky podnikání. Neprokázal totiž, že živočišnou výrobu provozoval jako podnikatelskou činnost a také neprokázal, že majetek (seník, stodola, pozemek, ohrada, shrnovač, terénní automobil a sběrací vůz) související s činností samostatně hospodařícího rolníka zahrnul do svého obchodního majetku, ačkoliv na něj uplatnil výdaje a odpočet daně z přidané hodnoty. Třebaže vlastnil osvědčení o zápisu do evidence samostatně hospodařícího rolníka, činnost, kterou vyvíjel v letech 2000 až 2003 nesměřovala k dosažení zdanitelných zisků dle § 7 zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt zahrnul do příjmů a základu daně dotaci a vyrovnávací příspěvek, obdržený od Ministerstva zemědělství, k podpoře aktivit podílejících se na udržování krajiny, k podpoře méně příznivých oblastí a dotaci na omezení poklesu stavu ovcí. Tyto příjmy posoudil správce daně jako ostatní příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů. Správce daně dále dospěl k závěru, že daňový subjekt porušil ustanovení § 19 odst. 1 a odst. 11 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, neboť majetek související s jeho zemědělskou činností neuvedl do přiznání k této dani, ačkoliv ohledně něj uplatnil výdaje a odpočet daně, čímž snížil svou daňovou povinnost.

Nejvyšší správní soud je toho názoru, že aby byl stěžovatel se svými námitkami úspěšný, tedy, že správce daně měl na jeho příjmy a výdaje pohlížet podle § 7 zákona o daních z příjmů a nikoliv dle § 10, musel by prokázat, že je veden v příslušné evidenci, dále, že provozuje určitou z forem zemědělské výroby a současně naplňuje znaky podnikání ve smyslu § 2 odst. 1 obchodního zákoníku.

Prvním předpokladem je splnění požadavku dle § 2 odst. 2 písm. d) obchodního zákoníku, tedy evidence osoby provozující zemědělskou výrobu podle zvláštního předpisu. V předloženém správním spisu je založeno osvědčení o registraci samostatně hospodařícího rolníka dle zákona č. 219/1991 Sb., vydané stěžovateli Živnostenským odborem Úřadu města Olomouce dne 8. 9. 1999 pro činnost spočívající v živočišné výrobě a s místem podnikání v Malých Karlovicích 808. To, že je osoba zapsaná do příslušné evidence znamená „toliko“, že podnikatelskou činnost provozuje oprávněně, tj. legálně. Pokud koná povolenou činnost, je tato činnost podnikáním. Samotná registrace je pouhým předpokladem pro zahájení oprávněné podnikatelské činnosti v zemědělství. Skutečnost, že stěžovatel byl oprávněn k provozování živočišné výroby však samo o sobě ještě nedokládá, že skutečně v této oblasti podnikal. Daňový subjekt by měl zemědělskou (zde živočišnou) výrobu skutečně provozovat, nepostačí, že k tomu byl osvědčením o registraci oprávněn. Tato skutečnost vyplývá i ze samotného znění § 2 odst. 2 písm. d) obchodního zákoníku, dle kterého je podnikatel osoba, která „provozuje zemědělskou výrobu“.

Rozhodující pro závěr, zda se ze strany daňového subjektu jednalo o příjmy z podnikání (§ 7 zákona o daních z příjmů) nebo o ostatní příjmy (§ 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů), je dále skutečnost, zda faktická činnost stěžovatele naplňuje jednotlivé pojmové znaky podnikání, tak jak je vymezuje § 2 odst. 1 obchodního zákoníku. Jen soustavnou činnost prováděnou samostatně podnikatelem vlastním jménem a na jeho vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku lze označit za podnikání. Pro to, aby mohly být příjmy ze zemědělské činnosti podřazeny pod § 7 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, neměla by osoba provozovat zemědělskou výrobu pouze za účelem zajišťování svých vlastních potřeb, popřípadě za účelem získání nahodilých, nepravidelných příjmů.

V nyní řešené věci byla spornou podmínka soustavnosti a ziskovosti. Dříve uvedená podmínka spočívá v soustavně vyvíjené činnosti s cílem dosáhnout zisku, přičemž taková činnost nesmí být vykonávána nahodile (může se přitom ale jednat např. o sezónní činnost). Dosažení zisku musí být hlavním motivem podnikatele při podnikání. Podmínka ziskovosti neznamená, že zisku (peněžitého ale i jiného prospěchu) musí být skutečně dosaženo, musí však být záměrem podnikatele v rámci své činnosti zisku dosahovat. Je věcí právě podnikatelské strategie, jak daňový subjekt své příjmy hodlá časově „naplánovat“, neboť náklady vynaložené v jednom zdaňovacím období mohou přinést výsledky (příjem i ztrátu) až v časově vzdálenější době. Nejvyšší správní soud na tomto místě připomíná, že je to daňový subjekt, koho stíhá v daňovém řízení břemeno důkazní. V průběhu řízení nevyplývalo, že by pastevní chov ovcí stěžovateli přinášel zisk. Stěžovatel se v průběhu řízení zmínil, že jeho podnikatelským záměrem je založení ekologické farmy se zaměřením na údržbu krajiny, případně na agroturistiku, na druhou stranu však tuto skutečnost blíže nerozvedl. Neprokázal, že by vybudoval nějaké konkrétní předpoklady pro budoucí zisk, a s ohledem na další skutečnosti, které vyšly v rámci důkazního řízení najevo, nemůže toto tvrzení ovlivnit výsledné rozhodnutí. Stěžovatel dále uvedl, že vzhledem k úmrtnosti ovcí neměl přebytky masa k prodeji a výrobky z ovčí vlny daroval své rodině. Na takové darování nelze pohlížet jako na činnost směřující k zisku a nelze je považovat ani za součást (délodobě) obchodní strategie. Stěžovatel neprokázal soustavnou snahu, aby mu jeho podnikatelská činnost – živočišná výroba – produkovala zisk, ať již aktuálně nebo do

budoucná. Kasační soud souhlasí, že stěžovatel choval ovce „soustavně“, avšak ne jako podnikatelskou činnost a způsobem vedoucím k dosahování zisku.

Jediný doložený příjem stěžovatele vztahující se k chovu ovcí představovaly dotace, které získal pro údržbu krajiny a chov ovcí od Ministerstva zemědělství. Tyto finanční příspěvky však není možné vnímat jak motiv podnikání, neboť dotace jsou pouhou podporou či pomocí pro dosahování zisku, který by měl přímo souviset s povolenou činností podnikatele, v tomto případě s živočišnou výrobou.

Ke stěžovatelovu tvrzení, že během kontroly plnění podmínek pro poskytnutí dotací nebyly zjištěny žádné závady, Nejvyšší správní soud uvádí, že tato kontrola nebyla primárně zaměřena na daňové aspekty posuzovaného případu. Jak vyplývá ze zprávy o výsledku kontroly ze dne 22. 10. 2007, čj. 246493/07/379981/5116, správce daně se zabýval tím, zda stěžovatel v rozhodném období obhospodařoval vymezené pozemky a zda jednotlivé kusy ovcí uvedené v přílohách žádosti o podporu souhlasí s evidencí stavu ovcí.

Krajský soud činil nesporným, že stěžovatel provozoval zemědělskou výrobu. Stěžovatel nesouhlasil s postupem žalovaného ani správcem daně, kteří zúžili zemědělskou činnost toliko na živočišnou výrobu. K tomu však Nejvyšší správní soud uvádí, že daňový subjekt sice provozoval činnost související se zemědělstvím, avšak registrací byl oprávněn pouze k živočišné výrobě. V rozhodné době nebyla obsahová náplň živočišné výroby zákonem způsobem výslovně definována (tomu se stalo až k 1. 5. 2005 novelizací zákona o zemědělství č. 85/2004 Sb., který však nelze vztáhnout na posuzovaná zdaňovací období). Vymezení předmětu bylo omezeno na poměrně obecné ustanovení § 12a odst. 1 zákona č. 105/1990 Sb., ve znění 219/1991 Sb., o soukromém podnikání občanů, podle kterého činnost v zemědělské výrobě spočívala ve výrobě výrobků zemědělské výroby za účelem získání trvalého zdroje příjmů, zejména jejich prodejem popřípadě v úpravě nebo jiném zpracování zemědělské produkce. Nejvyšší správní soud má za to, že pojmovým znakem živočišné výroby je produkční činnost. Takto nahlíženo by živočišná výroba související s ovci mohla spočívat zejména v chovu ovcí za účelem získávání a výroby produktů z ovčího mléka či masa nebo vedlejších produktů jako ovčí kůže a vlna nebo dále chovu ovcí za účelem jejich další reprodukce apod. Sám stěžovatel přitom uvedl, že ovce pro něho nebyly živočišnou výrobou, ale zdrojem údržby krajiny.

Ať byla stěžovatelova činnost živočišnou, resp. zemědělskou výrobou či nikoliv, stěžovatel neprokázal, že posuzovaná činnost byla podnikáním ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů v návaznosti na § 2 obchodního zákoníku a že ji vykonával soustavně s motivem dosažení zisku. Stěžovatel sice choval ovce, avšak ne z důvodu živočišné produkce a ziskovosti, ale pro údržbu krajiny. Na tuto činnost není možné pohlížet jako na podnikání. Správce daně proto nepochybil, zařadil-li příjmy daňového subjektu pod § 10 zákona o daních z příjmů; v tom případě pak daňový subjekt mohl uplatnit pouze výdaje prokazatelně vynaložené (§ 10 odst. 4 cit. zákona).

Druhý okruh kasačních námitek se vztahoval ke způsobu provedení důkazního řízení. Kasační soud souhlasí s postupem správce daně, který neosvědčil, že stěžovatelův majetek používaný k činnosti v zemědělství byl v předmětném zdaňovacím období opravdu vložen do obchodního majetku. Stěžovatel odmítl, že by některé z podkladů

doložil správci daně až po jeho rozhodnutí, neboť např. protokoly o zařazení majetku předložil již před projednáním závěrečné zprávy. Krajský soud dle obsahu kasačních námitek nesprávně vyhodnotil dobu, ve které může daňový subjekt důkazy předkládat. S tímto se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Výsledná zpráva o daňové kontrole byla sice vydána dne 7. 4. 2005, nicméně s jejím konceptem byl stěžovatel seznámen již dne 16. 12. 2004. V písemném stanovisku ze dne 9. 2. 2005 daňový subjekt vyjádřil nesouhlas se závěry daňové kontroly, a proto jej správce daně vyzval k předložení důkazních prostředků podporujících jeho nesouhlasné závěry. Nové důkazy - příjmy z prodeje ovcí a masa, inventarizace ovcí a hmotného majetku, protokol o zařazení do obchodního majetku - předložil správci daně až dne 28. 2. 2005 (doručeno dne 2. 3. 2005).

Jednotlivými důkazy se dostatečným způsobem zabýval jak krajský soud, tak i žalovaný. Jak již bylo uvedeno výše, stěžovatel v rozhodném období choval ovce pro údržbu krajiny. Svou chovatelskou činnost popsal v rámci ústních jednání zaznamenaných do protokolů ze dne 21. 6. 2004 a ze dne 25. 6. 2004, z nichž vyplynulo, že ovce nepovažoval za produkční zemědělskou výrobu, a proto neúčtoval ani přírůstků ani o úbytcích a údaje o ovcích vedl jen pro potřeby centrální evidence ovcí. V předmětném období žádné ovce nenakupoval, vzhledem k podmínkám ve stádu neprováděl odhad ovcí a až v roce 2002 vznesl dotaz na správce daně, jakým způsobem má provést odhad stáda ovcí. V rozporu s později předloženými dokumenty jsou i další tvrzení ohledně řazení nemovitostí do obchodního majetku. Stěžovatel nejprve uvedl, že nemovitosti (seník, chlív, stodola) mají vzhledem ke svému stáří prakticky nulovou hodnotu, a proto je do obchodního majetku nezařadil. Z šetření dále vyplynulo, že stěžovatel nevěděl o povinnosti stanovené § 29 odst. 1 písm. a) ve spojení s písm. d) zákona o daních z příjmů, tedy o povinnosti ocenit hmotný majetek reprodukční pořizovací cenou v souladu se zákonem o č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a nikoliv vlastním odhadem.

Věřohodnost stěžovatelem nově předložených podkladů nezpůsobuje fakt, že nebyly správci daně předány ihned po zahájení daňové kontroly, ale skutečnost, že údaje v nich obsažené jsou v rozporu s dřívějšími tvrzeními stěžovatele. Správci daně nelze vyčítat, že k nově předloženým údajům přistupoval s jistou nedůvěrou, jelikož je nesporné, že daňový subjekt po seznámení se se závěry daňové kontroly zjistil, co správce daně považuje za jeho pochybení a co mu vytýká. Samozřejmě nelze závěry o nevěrohodnosti těchto skutečností založit jen na jejich pozdějším předložení, nicméně již nelze opomenout tvrzení daňového subjektu učiněná v průběhu daňového řízení, která jsou protichůdná oproti nově předloženým důkazům a která tvoří ucelený logický celek ve vztahu k jednání stěžovatele v průběhu posuzovaných zdaňovacích období. Navíc nelze opomenout, že správce daně již po zahájení daňové kontroly stěžovatele vyzval k vysvětlení všech skutečností (např. proč ovce nevedl v evidenci majetku, nevykazoval žádný příjem z živočišné výroby, nezahrnul do příjmů v roce 2001 dotace), na jejichž základě pak správce daně přistoupil k dodatečnému vyměření daně z přidané hodnoty a z příjmů. Požadované údaje však předložil až poté, co se obeznámil s údaji zjištěnými v průběhu daňové kontroly.

Stěžovatel tudíž neprokázal, že by zahrnul ovce a prostředky nutné pro výkon živočišné výroby (budovy a pozemky) do obchodního majetku. Stěžovatel o předmětném majetku neúčtoval, nevykázal jej v účetních výkazech, které jsou součástí daňového

priznání. K předmětnému majetku nepřistupoval jako k majetku sloužícímu k podnikání (kupř. jej neodpisoval; byť to není povinnost, je to však obvyklé), ale jako k majetku soukromému. Z těchto důvodů byl pak správce daně oprávněn postupovat v souladu s ustanovením § 19 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého nemá daňový subjekt nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která se týkají majetku, který není součástí jeho obchodního majetku.

Ve vztahu k posouzení charakteru činnosti stěžovatele a k zařazení předmětných nemovitostí do obchodního majetku je nepodstatné zjištění správce daně, že stěžovatel, po jím tvrzeném zařazení nemovitostí do obchodního majetku, neprovedl změnu ve výpočtu výše daně z nemovitosti ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí. Tato skutečnost může být pouhou nepřímou indicií o tom, že stěžovatel nepovažoval předmětné nemovitosti za obchodní majetek, avšak správce daně z ní není oprávněn činit ve vztahu k dani z příjmů nebo přidané hodnoty jakékoliv konečné závěry.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu a neshledal v něm žádné skutečnosti, které by zapříčinily jeho nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů. Krajský soud se uspokojivým způsobem vypořádal s žalobními námitkami stěžovatele, přičemž dostatečně uvedl, proč jim nelze přisvědčit. Z odůvodnění jednoznačně a srozumitelně vyplývá vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Právní závěry krajského soudu jsou opřeny o relevantní argumenty, přičemž soud opřel rozhodovací důvody o dostatečně zjištěný skutkový stav.

Třebaže kasační soud konstatuje, že krajský soud nepochybil při přezkumu žalobních námitek, nelze odhlédnout od skutečnosti, že v období od rozhodování krajského soudu o žalobě stěžovatele po nynější projednávání kasační stížnosti zdejší soudem došlo k zásadním judikatorním změnám v nahlížení na problematiku § 47 daňového řádu. Ve světle nové judikatury Ústavního soudu je proto nutné přehodnotit otázku uplynutí prekluzivní lhůty.

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.

Předně, Ústavní soud vyslovil, že k prekluzi práva vyměření či doměření daňové povinnosti je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti, nezávisle na tom, zda tuto skutečnost daňový subjekt namítal. Kupříkladu ve svém nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, <http://nalus.usoud.cz>, uvedl, že „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 přiblíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy.“

Tento právní závěr převzal do své, doposud odlišné, rozhodovací praxe i Nejvyšší správní soud. V rozhodnutí ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008 - 135, konstatoval, že „*k zániku práva daň vyměřit nebo doměřit ve smyslu § 47 daňového řádu, přiblíží soudy ve správním soudnictví z moci úřední. Soud má povinnost vypořádat otázku daňové prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo. Pokud účastník prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění rozhodnutí výslovně uváděl*“ (obdobně též rozhodnutí ze dne 14. 5. 2009, čj. 2 Afs 123/2008 - 75, vše dostupné na www.nssoud.cz).

Druhý 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 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.*“ K tomu dále uvedl, že doposud byla složitým výkladem prodlužována jasně stanovená tříletá lhůta na lhůtu čtyřletou; výsledkem je prodloužení nejistoty daňového subjektu. Ve zbytku kasační soud odkazuje na celé odůvodnění 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).

V nyní posuzovaném případě se jedná mimo jiné o dodatečné vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000, 2001 a 2002. Daňová kontrola byla ve vztahu k zdaňovacímu období roků 2000 a 2001 zahájena protokolem o ústním jednání ze dne 25. 6. 2004, čj. 160949/04/379933/0604 a ve vztahu k zdaňovacímu období roku 2002 protokolem o ústním jednání ze dne 18. 5. 2004, čj. 132190/04/379933/6117. Tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daně za zdaňovací období roku 2000 počítaná s přihlédnutím k právnímu názoru Ústavního soudu vyjádřenému v nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/08, uplynula dne 31. 12. 2003. Jestliže byla daňová kontrola započata dne 25. 6. 2004, 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 2000 byla tudíž doměřena nezákonně.

Právní závěry Nejvyššího správního soudu výše vyslovené proto nelze vztáhnout ke zdaňovacímu období roku 2000. S ohledem na zásadní a překvapivý judikatorní obrat v rozhodovací činnosti Ústavního soudu musel tudíž Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu zrušit a věc mu vrátit 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, tj. musí z úřední povinnosti přihlédnout k běhu prekluzivních lhůt. Ve zbytku se kasační soud ztotožnil s právními závěry krajského soudu. 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 16. července 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu