



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Federal – Mogul Friction Products, a. s.**, se sídlem Kostelec na Orlicí, Jirchářská 233, zast. Mgr. Jaroslavem Míkovcem, advokátem v Praze 1, Jungmannova 24, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 3. 2008, č. j. 31 Ca 38/2008 - 164,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 3. 2008, č. j. 31 Ca 38/2008 - 164, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2005, č. j. 4614/120/2004. Tímto rozhodnutím, ve spojení s konkludentním rozhodnutím Finančního úřadu v Kostelci nad Orlicí ze dne 10. 5. 1996, byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1994 ve výši 28 945 140 Kč. Krajský soud tuto žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Z odůvodnění tohoto rozsudku vyplývá, že v projednávané věci (opakovaně již posuzované žalovaným i správními soudy) bylo důvodem pro vyměření daně zjištění, že žalobce neúčtoval o opravné položce z titulu majetkového vkladu, který obdržel od společnosti Osinek, a. s.; jako opravná položka měl být zaúčtován rozdíl mezi účetní cenou tohoto vkladu a jeho dohodnutou cenou. Takto vytvořená opravná položka měla být následně rozpouštěna po dobu 15 let do výnosů žalobce, což se nestalo.

Krajský soud především velmi obsírně zopakoval průběh předcházejícího daňového řízení i přezkumných řízení vedených v rámci správního soudnictví. Podrobně zejména zmínil právní názor vyslovený zdejší soudem v rozsudku ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 149/2005 - 147, kterým byl jeho předcházející rozsudek v této věci (v pořadí již pátý) zrušen. Důvodem zrušení tohoto rozsudku (kterým bylo rozhodnuto o žalobách směřujících proti daňovým rozhodnutím, dodatečně doměřujícím žalobci příjmové daně za období let 1992-2002) byla jednak prekluze práva k doměření důchodové daně za zdaňovací období roku 1992, jednak pochybnosti o splnění téže podmínky v případě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1993. Nejvyšší správní soud též označil za nepřezkoumatelné závěry krajského soudu týkající se namítaného pochybení daňových orgánů, ve smyslu použití nezákonně provedeného důkazu (výslech svědka Ing. F.). Nejvyšší správní soud konečně krajskému soudu uložil, aby se zabýval tím, zda jednotlivé daně byly žalobci skutečně doměřeny cestou dokazování, či nejednalo-li se spíše o použití daňových pomůcek.

Pokud jde o rozporovaný výslech Ing. F. (provedený žalovaným dne 5. 1. 2001) krajský soud se vyjádřil k žalobní výtce, dle které se i v pořadí poslední rozhodnutí žalovaného opírá o tento nepoužitelný důkazní prostředek. K tomu uvedl, že předchozí rozhodnutí žalovaného a (v pořadí třetí) rozsudek se (mimo jiné) opíraly o zmiňovanou svědeckou výpověď, která však byla následně Ústavním soudem označena za nezákonně provedenou, tudíž nepoužitelnou. To ostatně vedlo i ke zrušení tohoto předcházejícího rozsudku. Žalovaný následně, vázán právním názorem vysloveným v následujícím (v pořadí čtvrtém) rozsudku krajského soudu, jmenovaného svědka opětovně vyslechl, tentokrát již při dodržení obligatorních procesních standardů (výslech proběhl dne 8. 11. 2004). Po obsahové stránce nicméně výpověď svědka nepřinesla žádné konkrétní poznatky směřující k upřesnění výstupů znaleckého posudku společnosti 3Q CAPITAL (vztahujícího se k určení hodnoty předmětného majetkového vkladu); z tohoto důvodu proto tento důkazní prostředek žalovaný správně neosvědčil jako důkaz. Při konstatování zjištění skutkového stavu věci žalovaný nicméně na straně 7 svého rozhodnutí zmínil i část svědecké výpovědi ze dne 5. 1. 2001. Tuto skutečnost krajský soud vyhodnotil jako jistou neobratnost a exces ze strany žalovaného, který však neměl vliv na zákonnost konečného rozhodnutí. Uvedl, že z celé konstrukce odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný svůj myšlenkový postup (vyústující v následné právní hodnocení) koncipoval tak, že zprvu provedl velmi podrobné skutkové hodnocení, z něhož pak vyplynuly důvody pro dodatečné vyměření daně z příjmů právnických osob. V odůvodnění zmíněný nezákonný výslech však již nebyl v následné části napadeného rozhodnutí vzpomenut a tudíž ani hodnocen a tato nezákonná výpověď svědka se proto nestala předmětem důkazního řízení. Nepromítla se tedy ani do následného právního hodnocení věci a nebyly z ní vyvozovány žádné právní závěry týkající se dodatečného doměření daně.

K otázce, zda způsob určení hodnoty vkladu vloženého do majetku stěžovatele společností Osinek, a. s. vychází z dokazování či z použití daňových pomůcek, krajský soud uvedl, že daňové pomůcky aplikovány nebyly. Konstatoval, že nemá pochybnosti o tom, že částka 154 030 000 Kč, z níž (coby sjednané hodnoty majetkového vkladu) při závěru o nutnosti účtování o opravné položce (a její výši) vycházely daňové orgány, se opírá o údaje zjištěné v účetnictví obou zúčastněných společností. Jak vkladatel, tak i

příjemce vykázali tuto dohodnutou částku na aktivních resp. pasivních účtech své Rozvahy (Súvahy) ke dni 1. 6. 1992; podle § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, bylo přitom jejich povinností účtovat tak, aby jejich účetnictví věrně zobrazovalo všechny skutečnosti. K této dílčí otázce tedy krajský soud uzavřel, že obě společnosti o uvedené částce shodně účtovaly, při inventarizacích prováděných k 31. 12. 1992 nebyly v účetnictví obou společností zjištěny rozdíly, nebyly též předloženy důkazy o jiné hodnotě majetkového vkladu a účetnictví žalobce (vyjma pochybení ve smyslu neúčtování o opravné položce) bylo vedeno řádně. Z těchto důkazních prostředků tedy daňové orgány při svém rozhodování vycházely a rozhodovaly tudíž v odpovídajícím procesním režimu.

Pokud se týká otázky prekluze práva daň vyměřit, krajský soud se jí v odůvodnění tohoto rozhodnutí výslovně nezabýval, pouze zmínil, že se Nejvyšší správní soud ve svém (již zmiňovaném) zrušujícím rozsudku odmítl zabývat námitkami prekluze uplatněnými žalobcem ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 1994-1996, 1999 a 2000 s tím, že tyto námitky nebyly uplatněny již v žalobě.

Rozhodnutí krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností popírající se o důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel především (jako již v předcházející kasační stížnosti v této věci) opětovně uplatnil námitku, dle které bylo konečné rozhodnutí žalovaného vydáno až po uplynutí zákonem stanovené prekluzivní lhůty. Tento procesní postup odůvodnil tím, že tato námitka byla uplatněna již v původních žalobách, směřujících k daňovým povinnostem za roky 1992 a 1993, které byly krajským soudem spojeny ke společnému řízení se žalobami týkajícími se dodatečných daňových výměrů za zdaňovací období následující. S ohledem na společně vedené řízení měl tedy, dle jeho názoru, krajský soud tuto námitku zohlednit i ve všech zbývajících případech. Bez ohledu na důvody, které vedly Nejvyšší správní soud k závěru o nepřipustnosti těchto námitek v kasačním řízení týkajícím se daného zdaňovacího období (viz již zmiňovaný rozsudek č. j. 8 Afs 149/2005 - 147) se měl krajský soud ve znovuoobnoveném řízení touto otázkou zabývat, jak mu to ukládají ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) a § 75 s. ř. s. Pokud se krajský soud námitkou uplatněnou v předchozím řízení nezabýval, pak procesně pochybil. Stěžovatel dále uvedl, že nad rámec této argumentace trvá stále na názoru, podepřeném konkrétně zmiňovanou judikaturou Ústavního soudu, dle kterého mělo být k daňové prekluzi (§ 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „daňový řád“) přihlédnuto *ex officio*.

Pokud se týká konkrétně zdaňovacího období roku 1994, prekluzi práva daň vyměřit stěžovatel spojuje s následujícími skutečnostmi. Za zmiňované zdaňovací období bylo v roce 1996 podáno daňové přiznání a daň byla konkludentně vyměřena. Stěžovatel však proti tomuto vyměření podal dne 27. 5. 1996 odvolání. Konečné rozhodnutí žalovaného mu bylo doručeno až dne 11. 2. 2005; stalo se tak tedy až po uplynutí lhůty vyplývající z ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu, neboť ta marně uplynula dnem 31. 12. 1999 (stěžovatel má zato, že podáním dodatečného daňového přiznání v roce 1996 došlo k přetržení lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu a v důsledku toho došlo i k posunutí posledního dne této lhůty o jeden rok).

Rozsudku krajského soudu je kasační stížností dále vytýkána nepřezkoumatelnost. Stěžovatel uvedl, že krajský soud na straně jedné připouští, že se žalovaný při dokazování dopustil excesu, na straně druhé však konstatuje, že tato skutečnost neměla na zákonnost rozhodnutí žádný vliv. Přestože se v odůvodnění rozsudku uvádí, že exces žalovaného nebyl jím samotným vzpomenut ani hodnocen v jeho rozhodnutí, tento závěr je v rozporu s postupem žalovaného. Dle názoru stěžovatele je tomu totiž naopak, což dokládá i sám žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 28. 6. 2005 (na straně 2); v argumentaci krajského soudu je tak evidentní rozpor. Krajský soud dále konstatoval, že účetnictví stěžovatele bylo vedeno v souladu s účetními předpisy, pouze s jednou výjimkou, kdy nebylo účtováno o opravné položce k majetku nabytému vkladem. I tento závěr považuje stěžovatel za protismyslný s tím, že účetnictví je buď vedeno v souladu se zákonem či nikoli. V této souvislosti též podotýká, že jeho účetnictví bylo auditováno a následně provedená úprava účtování byla uznána i jedním z akcionářů, kterým byl stát.

Krajský soud dle názoru stěžovatele též nepostupoval v intencích právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v přecházejícím zrušujícím rozsudku. V jeho odůvodnění je totiž uvedeno, že pokud daňové orgány převzaly údaj vedený v účetnictví společnosti Osinek, a. s. za podklad při rozhodování, nejde fakticky o skutečnost zjištěnou při dokazování. Krajský soud však vychází z toho, že o hodnotě majetkového vkladu bylo stěžovatelem i vkladatelem (společností Osinek, a. s.) účtováno shodně a tato hodnota tedy byla určena dokazováním, nikoli pomocí daňových pomůcek. S tímto názorem stěžovatel nesouhlasí. Dle jeho názoru jde fakticky o stanovení daňové povinnosti prostřednictvím daňových pomůcek; hodnota vkladu by mohla být určena toliko odborným odhadem, nikoli převzetím účetních údajů jiného daňového subjektu.

Poslední skupina námitek se týká samotného posouzení existence důvodů pro vytvoření opravné položky. Stěžovatel uvedl, že na základě smlouvy o založení společného podniku vložila do společnosti Ferodo, a. s. (předchozí obchodní jméno, resp. firma stěžovatele) společnost Osinek, a. s. majetkový vklad. Ocenění tohoto vkladu nebylo provedeno a zaúčtován byl dle účetních údajů vkladatele v hodnotě 317 402 000 Kč. Valná hromada stěžovatele následně konstatovala, že hodnota vloženého majetku je vyšší než 4 500 000 Kč, což byla nominální hodnota emitovaných akcií. Tento rozdíl měl být v zahajovací rozvaze zaúčtován jako emisní ážio, tedy rozdíl mezi hodnotou přejatého majetku (očistěného o převzaté závazky) a nominální hodnotou zvýšeného základního jmění. O této transakci bylo nicméně nesprávně účtováno jako o delimitaci státního podniku. Pro zaúčtování hodnoty nepeněžitěho vkladu stěžovatel v roce 1995 mylně použil ocenění uvedené v příloze k privatizačnímu projektu společnosti Osinek, a. s., které činilo 154 030 000 Kč; rozdíl mezi hodnotou vydaných akcií (tj. 4 500 000 Kč) a oceněním vkladu (tj. 154 030 000 Kč) účtoval stěžovatel od roku 1993 jako emisní ážio. Toto účtování bylo následně schváleno jak auditorem, tak i valnou hromadou stěžovatele (včetně jednoho z akcionářů, kterým byl stát). Daňové orgány, potažmo krajský soud, pochybily, nezohlednily-li fakt, že stěžovatel tyto chyby ve svém účetnictví odstranil (viz účetní opravy provedené v roce 1993, ve smyslu zaúčtování emisního ážia, ke kterým došlo ještě před zahájením daňové kontroly). Žalovaný přitom pro výpočet opravné položky chybně vycházel z rozdílu mezi hodnotou nepeněžitěho vkladu 154 030 000 Kč, vyplývajícího z opravné zahajovací rozvahy stěžovatele k 1. 6. 1992 a rozvahy společnosti Osinek, a. s.

k témuž datu a účetní hodnotou aktiv vložených touto společností žalobci, bez toho, že by vzal v úvahu zmiňované účetní opravy. Názor krajského soudu, dle kterého jsou pro věc rozhodující údaje účetnictví uvedené ke dni 31. 12. 1992 není správný; krajský soud postupuje, jakoby vady nebyly odstraněny v účetnictví v roce 1993, což je v rozporu s principy obecné logiky i zásadami vyplývajících ze zákona o účetnictví. Stěžovatel dále zdůraznil, že pro posouzení hodnoty vkladu není podstatné, co a jak bylo následně účtováno na straně vkladatele. K této skupině stížních námitek uzavřel, že i přes určité chyby při účtování o zvýšení základního jmění v roce 1992, nedošlo k rozporu mezi akcionáři o výši jejich podílu a výsledný postup, který byl stěžovatelem zvolen, tak lze považovat za postup v souladu s jejich dohodou o zvýšení základního jmění. Postup stěžovatele a opravy v účetnictví byly následně schváleny jak auditorem, tak oběma hlavními akcionáři na valné hromadě při schvalování účetnictví za následující období. O této shodně ostatně svědčí i postup v rámci druhé vlny privatizace, kdy podíl státu při privatizaci společnosti Osinek, a. s. vycházel právě z účetnictví bez zohlednění opravné položky.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci především odmítl argumentaci stěžovatele vztahující se k prekluzi práva vyměřit daň. Uvedl, že „v případě napadených rozhodnutí došlo ke stavení lhůty pro vyměření daně z příjmů v souvislosti s rozhodnutím Ústavního soudu ČR ze dne 12. 5. 2004 o ústavní stížnosti ve věci č. j. 30 Ca 196/2000 – 50“. Rozhodnutí týkající se zdaňovacích období let 1994-1996 byla přímo předmětem řízení před Ústavním soudem, rozhodnutí týkající se zdaňovacích období 2002-2004 byla zrušena následně krajským soudem v kontextu s uvedeným nálezem Ústavního soudu. Pokud jde o otázky doplněného o dokazování, svědek Ing. F. byl řádně vyslechnut a stěžovateli bylo umožněno doplnit důkazní návrhy. Všechny jeho námitky pak byly napadeným rozhodnutím řádně přezkoumány. Žalovaný se též vyjádřil ke zpochybňované otázce, zda se jím vydané rozhodnutí opírá o dokazování či fakticky spíše o daňové pomůcky. Uvedl, že pro stanovení základů daně jsou rozhodující údaje uvedené v účetnictví. To bylo v případě stěžovatele, s výjimkou absence účtování o opravné položce, vedeno řádně a nebyl tedy důvod k přechodu na daňové pomůcky. Pro vyčíslení opravné položky je rozhodná cena dohodnutá pro předání; k té stěžovatel žádný relevantní důkaz nepředložil (ač k tomu byl vyzván) a nebylo provedeno ani ocenění vkladu ve smyslu § 165 odst. 2 obchodního zákoníku. Daňové orgány ovšem hodnotu vkladu nikterak neurčovaly, neboť to nebylo třeba. Jak již bylo uvedeno, zákon o daních z příjmů vychází z ceny dohodnuté mezi vkladatelem a příjemcem; ta se tedy může od ceny stanovené dle znaleckého posudku odlišovat. V projednávané věci zůstalo jediným důkazem o výši dohodnuté ceny účetnictví přijímající a vkládající společnosti; zde byla shodně zaúčtována částka 4 500 000 Kč. Podstatné též je, že rozsah vkladu nebyl nikým rozporován. Argumentuje-li stěžovatel tím, že o rozdíl mezi hodnotou vkladu a hodnotou, o níž bylo navýšeno jeho základní jmění účtoval následně jako o emisním ážiu, žalovaný namítl, že takový postup upravují účetní předpisy až od 1. 1. 1993 a lze tak mít jen stěží zato, že ke dni vkladu byl tento institut předmětem jednání o ceně dohodnuté za převzetí. Žalobce ostatně žádný důkaz v tomto smyslu nepředložil a důkazem nemohou být ani jakékoli úpravy jeho účetnictví, jejichž zpětné zohlednění k datu vkladu nemá oporu jak ve zjištěných skutečnostech, tak ani v legislativě. Žalovaný tak uzavřel, že v projednávané věci se jednoznačně jednalo o chybné zaúčtování rozdílu mezi cenou dohodnutou při převzetí a

výši základního jmění, čemuž odpovídá i jeho argumentace v odůvodnění konečného daňového rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou prekluzí práva pro vyměření daně. Učinil tak přesto, že ve svém předcházejícím rozsudku ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 149/2005 - 147, výslovně uvedl, že tuto kasační námitku, vztaženou k nyní posuzovanému zdaňovacímu období, nepřipustí k meritornímu projednání, neboť jde o tvrzené důvody nezákonnosti, které nebyly uplatněny již v žalobě, ač uplatněny být mohly (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud se pak, zcela v intencích tohoto právního názoru, namítanou daňovou prekluzí meritorně nezabýval ani v novém (nyní přezkoumávaném) rozsudku.

Nelze nicméně přehlédnout, že v otázce posuzování daňové prekluze došlo v mezidobí k zásadním judikatorním posunům, které musí být nyní bez dalšího zohledněny.

Prvním, a pro projednávanou věc zásadním, posunem v judikatuře je změna náhledu na otázku, zda je k případné prekluzi práva k vyměření (doměření) daně nutno přihlížet *ex officio* či toliko k námitce žalobce (stěžovatele). Právní názor vyslovený v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161 (publikovaném pod č. 1542/2008 Sb. NSS), z něhož zdejší soud vycházel ve svém předchozím rozhodnutí v této věci, byl totiž (spolu se souladnou judikaturou na něj navazující) definitivně překonán nálezy Ústavního soudu, v nichž se Ústavní soud konstantně a bezrozporně vyjádřil v tom směru, že je povinností soudu zkoumat, zda nedošlo k prekluzi daně i bez námítky účastníků řízení. Zde lze odkázat zejména na nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, v němž Ústavní soud vyložil, z jakých důvodů soudům uvedená povinnost vzniká. Podle Ústavního soudu „*argumenty, na nichž je závěr o nutnosti namítnut prekluzi práva na doměření daně postaven, se opírají výlučně o text soudního řádu správního, a přehlízejí širší souvislosti, plynoucí ze systémové povahy práva, jakož i východiska, na nichž je postavena dispoziční zásada*“. K systémové povaze práva Ústavní soud uvedl, že „*[i]nstitut prekluze využívají prakticky všechna odvětví právního řádu (...) 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 přihlížet z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoli procesu není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.*“ Nejvyšší správní soud proto ve své recentní judikatuře opustil

předchozí přístup vycházející z nutnosti uplatnění námitky daňové prekluze a nadále již rozhoduje v souladu se shora vysloveným právním názorem Ústavního soudu. Lze v této souvislosti zmínit například rozsudky ze dne 10. 6. 2009, č. j. 7 Afs 114/2008 - 92 a ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 115/2008 - 80, ve kterých je jasně vysloveno, že Nejvyšší správní soud je ve své další rozhodovací činnosti povinen respektovat *zřetelně argumentačně vyjádřený právní názor Ústavního soudu*, byť shora zmiňované usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu nebude nahrazeno žádným novým rozhodnutím této síly. Tyto rozsudky tak jen potvrzují již předchozí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v nichž se popsany judikatorní odklon projevil. Například již v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135 zdejší soud (s ohledem na citované nálezy Ústavního soudu) uvedl, že pokud by správní soudy nepřihlížely k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň jenom proto, že prekluze nebyla účastníky řádně namítnuta, pak by poskytovaly ochranu neexistujícím právům, čímž by se dostávaly do rozporu se svým hlavním posláním, kterým je ochrana veřejných subjektivních práv fyzických i právnických osob. Soudy přitom nemusí v každém svém rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůrazňovat, zda došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k negativnímu závěru ohledně prekluze, není nutné, aby své úvahy v odůvodnění rozhodnutí výslovně uváděl. Soud má však povinnost vždy se vyjádřit k otázce prekluze, je-li namítána a dále v případě, že sice nebyla namítána, ale přitom sám dospěl k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.

Druhý posun v judikatuře se týká určení okamžiku, od kterého počíná běžet tříletá prekluzivní lhůta k vyměření (doměření) daně, ve smyslu § 47 odst. 1 daňového řádu. Tento posun je reakcí na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, ze kterého se podává, že lhůtu pro vyměření daně nelze vykládat extenzivně; odvíjí se proto od konce příslušného zdaňovacího období, nikoli od data, kdy je daňový subjekt povinen podat daňové podání. Tento nález se odrazil i v judikatuře zdejšího soudu, jak dokládají např. jeho rozsudky ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 - 108 a ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 - 101 (oba jsou dostupné na www.nssoud.cz). V rozsudku prvně zmiňovaném Nejvyšší správní soud vyslovil, že „*[u]stanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je nutno v souladu s právním názorem judikovaným Ústavním soudem vyložit tak, že k daňové prekluzi dochází po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nikoli od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.*“

Z uvedeného je zřejmé, že ačkoli v otázce (ne)přípustnosti stěžovatelem uplatněné námitky daňové prekluze postupoval krajský soud zcela v intencích názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v předchozím zrušujícím rozsudku (a ostatně též v souladu s tehdejší judikaturou) a nelze mu tedy z tohoto pohledu ničeho vytknout, v kontextu shora popsaného judikaturního odklonu tento postup již nemůže obstát. S ohledem na tuto specifickou situaci považuje Nejvyšší správní soud za korektní neustat jen na pouhém konstatování nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu v této dílčí (pro věc však zásadní) otázce a vyslovit se naopak, dle obsahu správního spisu, k otázce případné existence daňové prekluze věcně.

V případě daňové povinnosti k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1994 připadl poslední den prekluzivní lhůty k vyměření (doměření) této daně (posuzováno v intencích nového náhledu na počítání této lhůty) na 31. 12. 1997. K tomuto datu by tedy daň musela být buď pravomocně vyměřena (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 951/2006 Sb. NSS), nebo by musel být ze strany správce daně učiněn úkon, který by běh této lhůty přerušil (§ 47 odst. 2 daňového řádu).

Z obsahu předloženého daňového spisu vyplývá, že v takto ohraničeném období bylo pouze stěžovatelem podáno řádné a dodatečné daňové přiznání (posledně zmiňované dne 30. 4. 1996), přičemž daň byla správcem daně konkludentně stanovena na základě dodatečného daňového přiznání k 10. 5. 1996. Sluší na tomto místě podotknout, že podání (opravného) daňového přiznání není úkonem, který by vedl k přerušení lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 2. 2006, sp. zn. 8 Afs 7/2005, publikovaný pod č. 1480/2008 Sb. NSS). Následně (dne 28. 5. 1996) podal stěžovatel proti konkludentnímu doměření daně odvolání; rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 11. 1996, č. j. FŘ/1869/120/96-IS, bylo zamítnuto. Tímto rozhodnutím bylo tedy pravomocně rozhodnuto ve věci daňové povinnosti stěžovatele k předmětné dani za zdaňovací období roku 1995, přičemž se tak stalo ještě v rámci otevřené lhůty, uvedené v § 47 odst. 1 daňového řádu. Zde ovšem nelze přehlédnout, že toto rozhodnutí bylo následně rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 11. 1997, č. j. 30 Ca 310/96 - 28, zrušeno a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Jak se již Nejvyšší správní soud vyjádřil ve svém předcházejícím rozsudku v této věci, nezákonné rozhodnutí nemůže vyvolat zákonem předpokládané důsledky, není tedy způsobilé ani konečným způsobem doměřit daň. Nové rozhodnutí žalovaného bylo vydáno až dne 17. 5. 1999 (tedy již po 31. 12. 1997), i to však bylo krajským soudem následně zrušeno (rozsudek ze dne 26. 11. 1999, č. j. 30 Ca 108/99 - 35) a ve věci pak bylo s konečnou platností žalovaným rozhodnuto až dne 10. 2. 2005 (rozhodnutí č. j. 4614/120/2004), které nabylo právní moci dne 11. 2. 2005.

Nejvyšší správní soud vzal v potaz též existenci finanční revize, která (dle obsahu daňového spisu) proběhla u stěžovatele v roce 1995; ze zprávy o této revizi (č. j. FŘ 951/07/02/1994, založené na č. 1. daňového spisu) se podává, že jejím předmětem byla i daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1994. Za situace, že by tento úkon správce daně vedl k důsledkům předpokládaným v ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, došlo by k posunutí konce tříleté prekluzivní lhůty z 31. 12. 1997 na 31. 12. 1998. I v tomto případě byla (z důvodů popsaných v předchozím odstavci) daň stěžovateli vyměřena poté, co daňovým orgánům toto oprávnění prekludovalo.

Lze tedy uzavřít, že v období od 1. 1. 1995 do 31. 12. 1998 nebyla ze strany daňových orgánů stěžovateli daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1994 pravomocně vyměřena. Konečné rozhodnutí ve věci předmětné daňové povinnosti pak bylo vydáno až dne 10. 2. 2005 (právní moc nabylo o den později). Vše tedy nasvědčuje závěru, že nejpozději ke dni 31. 12. 1998 právo daňových orgánů vyměřit stěžovateli předmětnou daň skutečně prekludovalo. Nepředložil-li tedy žalovaný v dalším řízení krajskému soudu důkaz o tom, že v období od 1. 1. 1996 do 31. 12. 1998 úkon splňující podmínky § 47 odst. 2 daňového řádu učiněn byl, byla by daňová povinnost stanovená konečným rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 2. 2005 vyměřena v rozporu se zákonem.

Za situace, kdy obsah přeloženého daňového spisu zcela jednoznačně podporuje závěr o doměření předmětné daně po uplynutí zákonem stanovené prekluzivní lhůty, bylo by nadbytečné vyjadřovat se meritorně i k dalším stížním námitkám.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal argumentaci stěžovatele o existenci kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve shora popsaném rozsahu důvodnou, nezbylo mu, než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.). V něm bude krajský soud vycházet z právního názoru vysloveného tímto rozsudkem (§ 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.).

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

V Brně dne 31. srpna 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu