

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobců: **a) N. M.,** a **b) M. M.** (právní nástupci původní žalobkyně A. M.), oba zastoupeni JUDr. Janem Kuželem, advokátem se sídlem Nad Šutkou 1811/12, 182 00 Praha 8 - Kobylisy, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, 110 00 Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 1. 2006, č. j. FŘ - 14354/11/05, v řízení o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2008, č. j. 9 Ca 36/2006 - 55,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2008, č. j. 9 Ca 36/2006 - 55, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 4. 1. 2006, č. j. FŘ - 14354/11/05, zamítl žalovaný odvolání A. M. (původní žalobkyně) proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 8 (dále též „správce daně“) ze dne 5. 4. 2005, č. j. 98111/05/008912/8050, jímž byla původní žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 266 625 Kč. Správce daně zahájil dne 19. 11. 2003 u původní žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 1999. Na základě kontroly účetnictví sdružení, v němž původní žalobkyně podnikala spolu se svojí dcerou N. M. s podílem 50 %, neuznal správce daně do výdajů snižujících základ daně dokládané úhrady tří faktur od slovenské společnosti DAM - TRADE, s. r. o. v celkové výši 1 700 400 Kč a podle ustanovení § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), dodatečně stanovil původní žalobkyni základ daně ve výši 850 200 Kč a dodatečně jí vyměřil daň.

Výše uvedené rozhodnutí žalovaného napadla původní žalobkyně žalobou, jíž se domáhala jeho zrušení. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 31. 10. 2008, 9 Ca 36/2006 - 55, žalobu zamítl. V odůvodnění uvedl, že v průběhu daňového řízení nedošlo k porušení ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu, neboť daňová kontrola byla zahájena dnem, kdy původní žalobkyně v zastoupení N. M. byla vyrozuměna o prvním úkonu, který vůči ní správce daně učinil, tj. nejpozději dne 28. 11. 2003. Tohoto dne zástupkyně původní žalobkyně předložila správci daně písemnosti požadované po původní žalobkyni výzvou ze dne 12. 11. 2003, převzatou její zástupkyní dne 19. 11. 2003 v její provozovně. Městský soud dále odmítl žalobní námitky stran nedostatků hmotně právního posouzení a ztotožnil se se závěry žalovaného ohledně posouzení věci samé. Původní žalobkyně zemřela 28. 11. 2008 a jejími dědici se stali v záhlaví uvedení žalobci (děti zemřelé). V souladu s ustanovením § 107 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, tak v předmětném řízení nastoupili na místo původní žalobkyně její dědici.

Žalobci (dále též „stěžovatelé“) napadli rozsudek městského soudu včas podanou kasační stížností, v níž uplatnili důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky osudem a vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu.

Nesprávné právní posouzení spatřují stěžovatelé v hodnocení otázky prekluze práva daň vyměřit městským soudem. Po vydání napadeného rozsudku Ústavní soud svým nálezem ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/2007, stanovil, že správce daně je oprávněn zahájit daňovou kontrolu a vyměřit daň pouze do tří let od konce období, za něž se daňové přiznání k dani z příjmů podává. V souladu s uvedeným právním názorem Ústavního soudu tak lhůta pro doměření daně v posuzovaném případě skončila 31. 12. 2002. Správce daně učinil první úkon k vyměření daně až v listopadu 2003, kdy zahájil u původní žalobkyně daňovou kontrolu. Již v okamžiku zahájení daňové kontroly tak bylo prekludováno oprávnění správce daně daň doměřit. Skutečnost, že výklad Ústavního soudu byl učiněn až po vydání rozsudku městského soudu nemůže nic změnit na tom, že jedině výklad provedený Ústavním soudem je ústavně konformní a je třeba z něj nadále vycházet bez ohledu na to, že do vydání výše citovaného nálezu vycházely orgány daňové správy ale i soudy ve správním soudnictví z výkladu zcela opačného.

Stěžovatelé namítají, že skutková zjištění správce daně, s nimiž se městský soud ztotožnil, nemají oporu ve spisovém materiálu. Správce daně postupoval v příkrém rozporu se základními principy daňového řízení, jelikož v posuzovaném případě neaplikoval ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. Pokud by mandátní smlouva uzavřená se společností DAM - TRADE, s. r. o. byla neplatná, bylo plněno podle ústní či konkludentně uzavřené smlouvy a plnění poskytnuto bylo. Odkaz na neplatnost smlouvy a tedy nedůvodnost plnění je nepoužitelný. Z výše uvedeného plyne, že závěr městského soudu, že společnost DAM - TRADE, s. r. o. nemohla fakturovat původní žalobkyni plnění z mandátní smlouvy, jelikož uvedená smlouva nebyla platně uzavřená, je chybný. Bylo fakturováno plnění, které společnost DAM - TRADE, s. r. o. poskytla, a toto plnění

bylo fakturováno bez ohledu na existenci či neexistenci písemné mandátní smlouvy z 26. 1. 1999. Výstupy z průzkumu provedeného společností DAM - TRADE, s. r. o. v roce 1999 použila druhá účastnice sdružení N. M. pro svoje podnikání v roce 2003, proto platba za průzkum trhu sloužila k zajištění, dosažení a udržení jejích příjmů.

Z těchto důvodů stěžovatelé navrhli, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti k otázce aplikovatelnosti ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu podotkl, že se stěžovatelé nepřípustně dožadují aplikace tohoto ustanovení s cílem nahradit důkazy o plnění ze strany společnosti DAM - TRADE, s. r. o. pouhou teoretickou spekulací. Správce daně i žalovaný v daňovém řízení vyjádřili pochybnosti, zda citovaná společnost plnění poskytla. To se původní žalobkyně snažila prokázat předloženými důkazními prostředky, mimo jiné mandátní smlouvou ze dne 26. 1. 1999. Zpochybnění platnosti mandátní smlouvy však není o tom, jakou jinou formu a datum měl právní akt, na jehož základě bylo společností DAM - TRADE, s. r. o. plněno, ale zda bylo vůbec plněno. Rovněž vystavené faktury společností DAM - TRADE, s. r. o. nemohou být důkazem, že plnění podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“), opravdu proběhlo, když fakturované plnění je definováno odkazem na neplatnou písemnou mandátní smlouvu.

K námitce porušení ustanovení § 47 daňového řádu žalovaný uvedl, že ve vztahu k stěžovateli citovanému nálezu Ústavního soudu se postupuje v souladu s usneseními Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, sp. zn. 8 As 47/2005 a sp. zn. 6 As 7/2005, podle části VIII. nazvané „K temporálním účinkům rozhodnutí rozšířeného senátu“. Změna ustálené judikatury nepředstavuje dostatečný důvod pro využití mimořádných opravných prostředků ve věcech týkajících se stejného právního problému, které však byly před vydáním změny judikatury pravomocně skončeny ve správním řízení. Za takové situace by posouzení pravomocného rozhodnutí jako protiprávního z důvodu použití dosavadní judikatury před její změnou ze strany soudu znamenalo porušení rovnosti daňových subjektů před zákonem. Daňové subjekty, které požadují takové rozhodnutí přezkoumat v rámci včas uplatněných mimořádných opravných prostředků by byly v nevýhodě oproti těm, kteří za stejných podmínek volili cestu žaloby.

Žalovaný z výše uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou prekluze práva správce daně daň vyměřit. Podle ustanovení § 47 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 daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období (odstavec 1). 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 (odstavec 2).

Ve stěžovateli citovaném nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dostupného na http://nalus.usoud.cz, Ústavní soud uvedl, že *„lhůtu k vyměření daně nelze prodlužovat bez racionálního vysvětlení důvodů, proč nebyla věc vyřízena v základní tříleté lhůtě. Účelem tříleté propadné lhůty je nastolení právní jistoty o tom, kolik má být na dani zaplaceno. Na tomto konstatování nic nemění ani skutečnost, že má jít o výklad ustálený (a odborníky zastávaný) a v tomto úzkém pojetí tedy předvídatelný.“* Ve vztahu k prekluzi daně Ústavní soud uvedl, že ustanovení § 47 daňového řádu 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. Uvedeným nálezem Ústavní soud *de facto* popřel dosavadní model počítání lhůt označovaný také „1 + 3“, přičemž za správný považoval model, jež by bylo možné označit „0 + 3“. Podle něj k daňové prekluzi dochází po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nikoliv od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Za absurdní tedy považoval výklad § 47 daňového řádu podaný Nejvyšším správním soudem, protože *„složitým výkladem prodlužuje jasně stanovenou tříletou lhůtu na lhůtu čtyřletou. Výsledkem je prodloužení nejistoty daňového subjektu (...).“* Dle Ústavního soudu tak Nejvyšší správní soud v daném případě *„zaujal výklad, který potvrdil jako správný postup správce daně, který „otevřel“ lhůtu k vyměření daně (jejíž maximální délka byla vyložena extenzivně), v samém jejím konci, po předchozí nečinnosti. Ústavnímu soudu není zřejmé, na základě jakých faktů Nejvyšší správní soud považoval postup správce daně za postup neporušující zákaz libovůle.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 - 108; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz).

Uvedenou judikaturou Ústavního soudu byl překonán právní názor zastávaný Nejvyšším správním soudem, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně, zakotvená v ustanovení § 47 daňového řádu, počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost daň odvést, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Předchozí ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu přitom spojovala počátek běhu lhůty právě s uplynutím zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Aps 5/2006 - 98, publikovaného pod č. 1304/2007 Sb. NSS, rozsudek ze dne 19. 9. 2007, č. j. 7 Afs 187/2006 - 85, nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikované pod č. 1542/2008 Sb. NSS).

V posuzované věci se jedná o doměření daně z příjmů fyzických osob ve vztahu k původní žalobkyni za zdaňovací období roku 1999. Ze spisového materiálu lze dovodit, že daňová kontrola, na jejímž základě byla daň za předmětné zdaňovací období doměřena, byla zahájena podle žalovaného 19. 11. 2003, resp. podle názoru městského soudu nejpozději dne 28. 11. 2003. Tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daně podle § 47 odst. 1 daňového řádu, počítaná v souladu s výše uvedeným právním názorem Ústavního soudu, sp. zn. I. ÚS 1611/07, převzatým následně v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 - 108, nebo ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 - 101, uplynula v posuzovaném případě k 31. 12. 2002. Jestliže správce daně učinil v listopadu 2003 úkon směřující k vyměření daně, pak na této skutečnosti nemohl nic změnit a k vydání platebního výměru v roce 2005 došlo neoprávněně.

Nutno podotknout, že ačkoliv městský soud vycházeje v rozhodování o žalobě z právního názoru Nejvyššího správního soudu nepochybil, kasační stížnost je důvodná v části namítající prekluzi práva daň doměřit. S ohledem na zásadní změnu judikatury týkající se výkladu počítání lhůt podle § 47 odst. 1 daňového řádu, byl Nejvyšší správní soud povinen odpovídající stížní námitku zohlednit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 - 101). Argument žalovaného, že zohlednění právního názoru Ústavního soudu také v posuzovaném případě by znamenalo porušení rovnosti daňových subjektů před zákonem, je nepřípadný. Právní názor Ústavního soudu je pro rozhodování obecných soudů precedenčně závazný. Zásadně tedy platí, že *„obecné soudy musí respektovat ústavněprávní výklady Ústavního soudu, tj. jím „vyložené a aplikované nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o něž se výrok předmětného nálezu opíral“, jednoduše řečeno, následovat precedenty. Nesplnění těchto požadavků představuje porušení č. l. 89 odst. 2 Ústavy ve spojení s č. l. 1 odst. 1 Ústavy a představuje též porušení subjektivního základního práva dotyčné osoby podle č. l. 36 odst. 1 Listiny, totiž práva „domáhat se stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu“*. Pouze v naprosto výjimečných případech se mohou obecné soudy odchýlit od předchozího právního názoru Ústavního soudu, a to *„dojde-li „k následnému shledání dostatečných relevantních důvodů podložených racionálními a přesvědčivějšími argumenty, ve svém souhrnu více konformnějšími s právním řádem jako významovým celkem a svědčícími tak pro změnu judikatury“, a za situace, kdy obecný soud přednese ústavněprávní argumentaci „přesvědčivě přinejmenším konkurující obecně platným tezím vyloženým v nálezu“* (srov. nález Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, body 59 - 72).

Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovatelům v tom, že není rozhodné, že nález Ústavního soudu, sp. zn. I. ÚS 1611/2007, byl vydán až po rozhodnutí městského soudu o podané žalobě. Zdejší soud je povinen za výše uvedených okolností respektovat právní názor vyjádřený Ústavním soudem a vykládat ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu ústavně konformně. Žalovaný se tedy mýlí, pokud uvádí, že respektování právního názoru Ústavního soudu v nyní posuzované věci by způsobilo nerovnost daňových subjektů před zákonem. Po vydání předmětného nálezu Ústavního soudu zabývajícího se výkladem ustanovení § 47 daňového řádu jsou jak obecné soudy tak správní orgány povinny respektovat tento právní názor a zohlednit ho do budoucna ve své rozhodovací činnosti; jedině taková interpretace je ústavně konformní.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obsažené v usnesení ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, týkající se temporálních účinků změny v rozhodovací praxi. Výše provedená interpretace je plně v souladu se závěry uvedenými v citovaném usnesení. Změna judikatury není dostatečným důvodem pro využití mimořádných opravných prostředků ve věcech týkajících se stejného právního problému, které však byly před vydáním nálezu Ústavního soudu pravomocně skončeny ve správním řízení a proti kterým nebyla v odpovídající lhůtě podána správní žaloba. V posuzovaném případě ovšem správní žaloba proti rozhodnutí žalovaného podána byla. Pokud v průběhu soudního řízení o žalobě došlo ke změně judikatury v důsledku nálezu Ústavního soudu, je povinností soudů takovou změnu akceptovat a postupovat podle právního názoru Ústavního soudu ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních.

Druhou stížní námitkou, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, se Nejvyšší správní soud nezabýval. Řešení této námitky se stalo bezpředmětné v situaci, kdy kasační soud dospěl k závěru, že právo správce daně daň vyměřit ve vztahu ke stěžovatelům zaniklo.

S ohledem na výše uvedené závěry Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze, a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude městský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne městský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. února 2010

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu