

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Plynostav Pardubice holding, akciová společnost**, se sídlem Motoristů 24, Pardubice - Svítkov, zastoupen Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 3. 2009, č. j. 31 Ca 4/2008 – 46,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 3. 2009, č. j. 31 Ca 4/2008 – 46, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 26. 3. 2009, č. j. 31 Ca 4/2008 – 46, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 13. 11. 2007, č. j. 9162/07-1200-602199, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 3. 2007, č. j. 49378/07/248912/4202, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 2 756 830 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že se ztotožnil s názorem finančního ředitelství, že na posuzovanou situaci, kdy stěžovatel uplatňuje jako daňový náklad hodnotu promlčené pohledávky, musí být aplikováno ust. § 24 odst. 2 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť právě v něm jsou zakotveny podmínky, za jakých je možné uplatnit v daňových nákladech jmenovitou hodnotu pohledávky nebo její část. V této souvislosti pak odkázal na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 2/2007 - 98, které zcela dopadají i na daný případ. Nebylo proto možno přisvědčit stěžovatelovu výkladu ust. § 24 odst. 2 písm. zc) v

návaznosti na § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů, neboť by odporoval smyslu předmětné zákonné úpravy. Tak by totiž bylo možné téměř jakoukoliv pohledávku bez omezení a kdykoliv uplatnit do daňových nákladů a zákon o daních z příjmů i zákon č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“) by zcela nadbytečně obsahovaly omezující ustanovení vztahující se k daňovému zohlednění pohledávek včetně již zmíněného ust. § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů.

V kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě stěžovatel vyjádřil nesouhlas se závěry krajského soudu. Především namítal, že krajský soud provedl výklad ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů tak, že se nevztahuje na daňově neuznatelné výdaje vymezené v ust. § 25 odst. 1 písm. z) citovaného zákona, a mezeru v zákoně tak řešil (překlenul) výkladem, který uzákoněn nebyl, znějícím v neprospěch stěžovatele, což je nepřípustné, protože to odporuje principu právní jistoty a principu předvídatelnosti rozhodnutí. Rovněž poukázal na to, že Nejvyšší správní soud ve své judikatuře konstantně uvádí, že u výdajů (nákladů) specifikovaných v ust. § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů nemusí být splněna podmínka jejich vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů vyjádřená v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (viz rozsudky ze dne 9. 1. 2008, č. j. 5 Afs 152/2006 - 37, ze dne 5. 9. 2007, č. j. 7 Afs 129/2006 – 135, a ze dne 26. 2. 2007, 5 Afs 158/2005 - 227). Tvorba opravné položky a odpis pohledávky jsou dvě zcela odlišné kategorie, které nelze vzájemně slučovat, a proto jsou náklady na ně vynaložené řešeny v ust. § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů odděleně. Uváděl-li krajský soud, že v ust. § 24 odst. 2 písm. i) citovaného zákona je obsažena zvláštní úprava možnosti zahrnout nezaplacené pohledávky do daňově účinných nákladů, je třeba poukázat na to, že toto ustanovení nic takového neobsahuje, neboť jsou tam uvedeny pouze podmínky pro tvorbu opravných položek k pohledávkám. Dále stěžovatel namítal, že daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 provedl místně nepříslušný Finanční úřad v Hradci Králové, a to na základě pověření vydaného Finančním ředitelstvím v Hradci Králové. Vydané pověření neobsahuje žádné důvody a jestliže ze správního spisu nejsou dostatečné důvody pro jeho vydání patrny, jedná se nejen o vadu daňového řízení, jejíž intenzita způsobuje nezákonnost daňové kontroly provedené místně nepříslušným správcem daně, ale zahájení daňové kontroly v roce 2006 místně nepříslušným správcem daně nemůže být úkonem přerušující běh prekluzivní lhůty podle ust. § 47 zák. č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). K dodatečnému vyměření daně tak došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty, a tím i k nezákonnosti dodatečného platebního výměru, rozhodnutí finančního ředitelství a v neposlední řadě i rozsudku krajského soudu. Při zahájení daňové kontroly správce daně nesdělil stěžovateli důvody jejího zahájení, a proto se nejednalo o úkon, jež by přerušil běh prekluzivní lhůty. Z tohoto důvodu byla daň doměřena až po jejím uplynutí. V této souvislosti stěžovatel odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 5 Afs 36/2003 - 121. Stěžovatel rovněž namítal neplatnost rozhodnutí správce daně, protože jeho výrok neobsahuje číslo účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, na který má být částka zaplacena. Rozhodnutí správce daně je také nesrozumitelné z důvodu chybějících základních náležitostí, neboť neobsahuje údaj o rozdílu mezi původně vypočteným základem daně v daňovém přiznání a nově stanoveným základem daně na základě daňové kontroly. Je

nedostačující, je-li doměřený základ daně uveden ve zprávě o daňové kontrole a na tuto zprávu je v rozhodnutí odkázáno. K tomu stěžovatel poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 6. 2003, sp. zn. IV. ÚS 624/02, a ze dne 3. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 772/02, a na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2005, č. j. 1 Afs 23/2004 – 42, a ze dne 13. 11. 2003, č. j. 6 A 38/2002 - 53. Z výše uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel uplatnil s odkazem judikaturu Ústavního soudu námitku prekluze. Uvedl, že jestliže zahájení daňové kontroly v roce 2006 (viz protokol o ústním jednání ze dne 27. 9. 2006, č. j. 197171/06/228540/2177) nebylo úkonem, který by přerušil běh prekluzivní lhůty podle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, potom lhůta k dodatečnému stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2003 uplynula dne 31. 12. 2006. Byla-li daň dodatečně pravomocně stanovena v roce 2007, stalo se tak po uplynutí prekluzivní lhůty.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na své rozhodnutí a vyslovilo plně souhlas s odůvodněním napadeného rozsudku. Také odkázalo na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 2/2007 - 98, ve kterém byla řešena problematika ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ve vztahu k § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů v případě odpisu promlčených pohledávek v daňových nákladech. K námitce týkající se provedení daňové kontroly místně nepříslušným správcem daně finanční ředitelství uvedlo, že daňová kontrola byla provedena v souladu se zákonem o správě daní a poplatků. Rovněž vyjádřilo také nesouhlas s argumentací stěžovatele, že zahájení daňové kontroly v roce 2006 místně nepříslušným správcem daně nemůže být úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty a že tedy daň byla doměřena až po jejím uplynutí. V daném případě byla daňová kontrola zahájena dne 27. 9. 2006 a lhůta podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků by končila dne 31. 12. 2009. Běh této lhůty pak byl přerušen stěžovatelem podanou žalobou dne 3. 1. 2008. Pokud stěžovatel poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, k tomu finanční ředitelství uvedlo, že právní názor Ústavního soudu není formálně obecně závazný, neboť podle § 57 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, platí, že má-li právní názor Ústavního soudu vyslovený v odůvodnění nálezu, který se obligatorně nevyhlašuje ve Sbírce zákonů, všeobecný význam, může Ústavní soud rozhodnout o jeho publikaci v ní. Předmětný nález ve Sbírce zákonů publikován nebyl. Váhu citovaného judikátu zeslabuje i nejednotnost soudců, kteří v dané věci rozhodovali. V této souvislosti je nutné vzít v úvahu znění ust. § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti. Může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně či nikoliv. Stěžovatel nedůvodně dovozuje neplatnost dodatečného platebního výměru, protože číslo účtu příslušné banky, na který má být částka zaplacena, je uvedeno na str. 2 dole a je tak součástí výroku dodatečného platebního výměru, protože výrok končí před odstavcem nazvaným „Poučení“. Dovolával-li se stěžovatel ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a dovozoval z důvodu chybějících údajů o doměřeném rozdílu na daňovém základu a částce, která má být zaplacená, ve výroku rozhodnutí, neplatnost a nicotnost, k tomu finanční ředitelství uvedlo, že základní náležitosti uvedené v citovaném ustanovení

předmětný platební výměr obsahuje. Stěžovatelem požadovaný údaj (rozdíl mezi původně vypočteným základem daně a nově stanoveným základem daně) je uveden ve zprávě o daňové kontrole, na kterou platební výměr na str. 1 odkazuje. Tento údaj nepatří mezi základní náležitosti rozhodnutí a jeho absence nevyvolává neplatnost či nicotnost rozhodnutí. Rovněž podle judikatury Nejvyššího správního soudu se nejedná o neplatné či dokonce nicotné rozhodnutí (viz např. rozsudek ze dne 14. 6. 2007, č. j. 9 Ans 3/2007 - 182). Proto finanční ředitelství navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou prekluze práva doměřit předmětnou daň.

Právní názor, že správní soud je povinen přihlédnout k prekluzi práva daň doměřit i bez námitky, vyslovil Ústavní soud v řadě svých nálezů, např. 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, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1139/08, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1138/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 815/07, ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, ze dne 23. 4. 2009, sp. zn. III. ÚS 1463/07, a ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07 (všechny přístupné na http://nalus.usoud.cz). Odkázat lze 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 namítnout prekluzi práva na doměření daně postaven, se opírají výlučně o text soudního řádu správního, a přehlížejí širší souvislosti, plynoucí ze systémové povahy práva, jakož i východiska, na nichž je postavena dispoziční zásada.“ (...) „Institut 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 prvé 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*.“

Uvedenou judikaturou Ústavního soudu byl překonán právní názor zastávaný Nejvyšším správním soudem, že k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení, vyslovený zejména v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161 (dostupné na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud je povinen ve své rozhodovací činnosti respektovat „zřetelně argumentačně“ vyjádřený právní názor Ústavního soudu, byť citované usnesení rozšířeného senátu nebude nahrazeno novým rozhodnutím rozšířeného senátu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku

ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, s ohledem na výše uvedené nálezy Ústavního soudu, uvedl, že „*následky, které jsou s prekluzí spojeny, dosahují takové závažnosti, že soudy k nim mají povinnost přihlížet i z moci úřední. Základním znakem prekluze totiž je, že její právní následky nastávají ex lege bez dalšího. Jedním z těchto následků pak je zánik subjektivního práva oprávněného subjektu. Pokud by tedy soudy v jimi projednávaných věcech nepřihlížely k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň jenom proto, že prekluze nebyla účastníky řádně namítnuta, pak by poskytovaly ochranu neexistujícím právům. Tím by se ovšem dostávaly do rozporu se svým hlavním posláním, jak je vymezuje § 2 s. ř. s. Uvedená charakteristika (tedy že je třeba k ní přihlížet ex offo) je ostatně vlastní institutu prekluze ve všech právních odvětvích a není důvodu, proč by tomu mělo být ve správním právu jinak.*“ Dále v tomto rozsudku vyslovil, že povinnost přihlédnout k prekluzi i bez návrhu „*nelze chápat tak, že by soudy musely v každém své rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůvodňovat, zda v dané věci došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu § 47 daňového řádu. Pokud účastník řízení 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 svého rozhodnutí výslovně uváděl (...) Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.*“

V dané věci stěžovatel námitku prekluze práva vyměřit daň v řízení před krajským soudem neuplatnil a poprvé tak učinil až v kasační stížnosti. Napadený rozsudek byl vydán 26. 3. 2009, tedy v době, kdy na internetových stránkách Ústavního soudu již byly zveřejněny některé z výše citovaných nálezů, které se zabývaly otázkou prekluze. Jak bylo již výše uvedeno, krajské soudy i Nejvyšší správní soud jsou ve své rozhodovací činnosti povinny respektovat „zřetelně argumentačně“ vyjádřený názor Ústavního soudu. Lze tedy předpokládat, že v době svého rozhodování už krajský soud znal právní názor zastávaný Ústavním soudem v otázce prekluze v daňovém řízení. Za této procesní situace je nutno proto vycházet z toho, že krajský soud se otázkou prekluze práva doměřit předmětnou daň zabýval z moci úřední a pokud se k této otázce v napadeném rozsudku nevyjádřil, má Nejvyšší správní soud za to, že implicitně vyjádřil negativní závěr.

Ze správního spisu vyplývá, že dne 27. 9. 2006 byl sepsán protokol o ústním jednání, v jehož průběhu bylo stěžovateli oznámeno, že tímto dnem je u něj zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2002 do 31. 12. 2003 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2003. Bylo dohodnuto, že dne 3. 10. 2006 poskytne stěžovatel správci daně v elektronické podobě výstupy z účetnictví, které byly podkladem pro sestavení daňového přiznání za kontrolovaná zdaňovací období. Dále je součástí správního spisu protokol o ústním jednání ze dne 1. 2. 2007, č. j. 19372/07/228540/2177, jehož předmětem bylo „Převzetí fotokopií písemností předložených v průběhu daňové kontroly. Sdělení správce daně o zjištěních v odpisech pohledávek a nákladově uplatněných úrocích.“ Poté podle protokolu o ústním jednání ze dne 27. 2. 2007, č. j. 49765/07/228540/8762, byla tohoto dne se stěžovatelem projednána zpráva o daňové kontrole.

Podle judikatury Nejvyššího správního soudu nelze formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly až s určitým časovým odstupem po

jejím formálním zahájení a navíc po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně (viz rozsudek ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, který byl publikován pod č. 1480/2008 Sb. NSS). Z protokolu o ústním jednání ze dne 27. 9. 2006 sice vyplývá, že stěžovatel byl seznámen s tím, že je u něj zahájena daňová kontrola a měl dne 3. 10. 2006 správci daně poskytnout výstupy z účetnictví, ale zda se tak skutečně stalo, nelze ze správního spisu nijak ověřit. Obsah protokolu o ústním jednání ze dne 1. 2. 2007 sice naznačuje, že správce daně v mezidobí učinil určité úkony (kontrolní zjištění), ale na a druhou stranu správce daně v předkládací zprávě ze dne 30. 5. 2007, i finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí, shodně uvádějí, že daňová kontrola byla zahájena až dne 1. 2. 2007. Podle názoru Nejvyššího správního soudu tak nelze ze správního spisu jednoznačně zjistit, kdy byla skutečně daňová kontrola zahájena, aby bylo možné posoudit, zda se tak stalo do 31. 12. 2006 (a byla tak úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), nebo zda byla zahájena až po tomto datu, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty. V této souvislosti je nutno poukázat i na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a na navazující judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52).

Z výše uvedených důvodů nemohl Nejvyšší správní soud přezkoumat negativní závěr krajského soudu ohledně prekluze práva doměřit předmětnou daň, neboť nebyl řádně zjištěn skutkový stav věci.

Vzhledem k výše uvedenému závěru o nezákonnosti napadeného rozsudku v otázce prekluze práva vyměřit daň, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta prvá před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán.

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. března 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně
senátu