

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **ČSAD JIHOTRANS a. s.,** se sídlem Pekárenská 255/77, České Budějovice, zast. advokátem JUDr. Vladimírem Císařem, se sídlem AK Boženy Němcové 583/33, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 11. 2008, č. j. 10 Ca 164/2008 - 60,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 11. 2008, č. j. 10 Ca 164/2008 – 60, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Výše označeným rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále „krajský soud“) byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2008, č. j. 1426/08 - 1200, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 25. 6. 2007, č. j. 181564/07/077910/2760, ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 1 411 430 Kč. V odvolání se přitom žalobce dovolával především prekluze práva doměřit daň za rok 2001. Krajský soud tuto námitku neshledal důvodnou a konstatoval, že správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní). Soud tedy přistoupil k přezkoumání věci in meritum, přitom uvedl, že správce daně postupoval při posuzování uskutečněných výdajů v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992

Sb., o daních z příjmů, rozhodoval na základě řádně shromážděných podkladů a při správně zjištěném skutkovém stavu učinil právní zjištění odpovídající ustanovením § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; současně respektoval ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud uzavřel, že v daném případě byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 dodatečně vyměřena v souladu s procesními předpisy upravujícími daňové řízení, finanční orgány nezasáhly do ústavních práv stěžovatele, kterých se svou žalobou domáhal.

Proti zamítavému rozsudku podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které uplatňuje důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Především nesouhlasí se závěrem krajského soudu o tom, že v daném případě nemá námitka prekluze opodstatnění, neboť správce daně, dle názoru stěžovatele, nepostupoval v souladu s ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, a vydal dodatečný platební výměr po lhůtě stanovené zákonem. Stěžovatel konstatuje, že krajský soud ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků vykládá extenzivně, tímto výkladem výslovnou tříletou lhůtu prodlužuje na lhůtu čtyřletou. Nesprávně tedy hodnotí běh prekluzivní doby, když ve svém rozhodnutí dále uvádí, že v daném případě začala běžet tříletá lhůta pro zánik práva doměřit daň od konce roku 2002 a tato lhůta uplynula v závěru roku 2005. Stěžovatel namítá, že tento závěr je s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, č. j. I. ÚS 1611/07 nesprávný. V daném případě posuzovaným obdobím je rok 2001, koncem tohoto zdaňovacího období rozhodným pro počátek běhu lhůty pro doměření daně z příjmů právnických osob je den 31. 12. 2001 a daňová kontrola musí být zahájena ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, za nějž vznikla daňová povinnost, tj. do 31. 12. 2004. Daňová kontrola byla nepochybně zahájena až dne 28. 11. 2005, tedy po marném uplynutí lhůty k vyměření či doměření daně. Rozhodnutím krajského soudu byla, dle stěžovatele, porušena základní práva stěžovatele zakotvená v Listině základních práv a svobod, zejména právo vlastnické garantované čl. 11 Listiny.

V dalších bodech obsáhlé kasační stížnosti je stěžovatelem namítáno zejména nesprávné právní zhodnocení okolností daného případu krajským soudem; soud dle jeho názoru nesprávně hodnotil procesní postup správce daně I. stupně a žalovaného při dokazování, zejména pak při získávání a hodnocení jednotlivých důkazních prostředků. Dokazování neprovedené v souladu s ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a nerespektování ust. § 2 odst. 1 cit. zákona dle stěžovatele vyústilo v nedostatečně zjištěný skutkový stav a způsobilo nezákonnost rozhodnutí. Právní otázka ohledně prokázání oprávněnosti uplatněných nákladů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pak byla krajským soudem posouzena nesprávně.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že předmětem sporného právního posouzení v projednávané věci je v prvé řadě interpretace a aplikace ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Pátý senát Nejvyššího správního soudu, který se dílem hodlal odchýlit od závěrů vyslovených Ústavním soudem stran běhu prekluzivní lhůty dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, resp. judikatury NSS na něj navazující, a dílem dospěl k závěru, že tato právní otázka je Nejvyšším správním soudem judikována nejednotným způsobem, věc předložil v souladu

s ust. § 17 s. ř. s. usnesením č. j. 5 Afs 15/2009 – 105 ze dne 16. 6. 2009 rozšířenému senátu. Pátý senát přitom poukázal na gramatické znění a účel ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků a dovozoval, že při posuzování počátku i konce prekluzivní lhůty se především vychází z toho, zda zákon spojuje s určitou daňovou povinností povinnost předložit daňové přiznání či nikoliv, dále podrobně rozebral postavení správce daně a daňového subjektu z hlediska realizace norem daňového práva, a uvedl argumenty ve prospěch úvahy o tom, že poplatník daně z příjmů nemusí ke konci kalendářního roku vědět, jaké příjmy bude mít a zda mu vůbec vznikne povinnost podat daňové přiznání. Ve své argumentaci uvedl mimo jiné, že počátek běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně je nutno logicky odvozovat od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit přiznání k dani, neboť před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání není daň splatná, daňový subjekt nemá povinnost daň přiznat, uhradit a zpravidla ani nezná její přesnou výši; správce daně tudíž není před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání oprávněn výši daňové povinnosti jakkoliv prověřovat, natož přistoupit k jejímu vyměření. Běh prekluzivní lhůty proto nemůže být počítán v době, kdy ještě stát nemá legitimní právo daň vyměřit, ani jakkoliv jinak realizovat své pravomoci. Nejde tedy, dle názoru předkládajícího senátu, o svévolné prodlužování ani počítání běhu lhůty, nýbrž o gramatický a logický výklad zákonného ustanovení. Své úvahy svědčící pro právní názor, tj. model počítání běhu lhůty způsobem tzv. „1 + 3“, podpůrně opřel rovněž o dřívější (historickou) právní úpravu obsaženou v zákoně č. 31/1878 ř. z. ze dne 18. 3. 1878, o promlčení přímých daní, platů z měr dolových a kutišť svobodných, daní potravních, tax, kolků a přímých poplatků, tehdejší judikaturu a zákon č. 76/1927 Sb. z. a n. ze dne 15. 6. 1927, o přímých daních. Pátý senát shrnul, že v současné právní úpravě ohledně počítání běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků neexistuje nejednoznačné znění, které by odůvodňovalo uplatnění principu in dubio pro libertate, naopak jsou důsledně rozlišeny dva počátky běhu lhůt právě s ohledem na rozličnou povahu hmotněprávních úprav jednotlivých daní. Z uvedeného ustanovení nevyplývá, že by bylo možno takto zákonodárcem jednoznačně projevenou vůli revidovat výkladem, jenž relevantní ustanovení zákona ohledně běhu prekluzivních lhůt, v rozporu se zněním zákona, judikaturou pozměňuje. Nemožnost interpretace jdoucí proti smyslu zákonné úpravy, pak nemůže být ospravedlněna ani případným použitím zásady *in dubio pro libertate*. Nad rámec uvedeného pátý senát nyní dodává, že použití tohoto pravidla pro výklad ustanovení upravujících běh prekluzivních lhůt pro vyměření či doměření daně, je zcela nepřípadné, neboť prekluze těchto lhůt nemusí vždy působit ve prospěch daňového subjektu, ale Nejvyšší správní soud se naopak ve své rozhodovací praxi setkává s řadou případů, kdy je tato prekluze v neprospěch daňového subjektu, neboť zachováním této lhůty zákon podmiňoval např. možnost podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost nebo podání žádosti o obnovu řízení a podle předcházející právní úpravy též možnost přiznání odpočtu daně z přidané hodnoty.

V předkládací zprávě pátý senát uvedl mimo jiné, že si je vědom nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, jehož argumentaci převzaly některé senáty Nejvyššího správního soudu; tuto argumentaci však neshledal jasnou a vyčerpávající a umožňující dovodit jednoznačné závěry ve vztahu ke sporné otázce, které by bylo možné v obecnější rovině aplikovat ve skutkově a právně obdobných případech. Vyslovil-li Ústavní soud názor, že počátek běhu lhůty je nutno odvodit od vzniku daňové povinnosti, tzn. od konce zdaňovacího období, v němž vznikla, a to ve všech případech, bez ohledu

na to, zda se daň vyměřuje na základě daňového přiznání nebo bez povinnosti jeho podání, je takový závěr opřen o argumentaci zcela míjející účel a smysl zákona. Přesvědčivou argumentaci pro odklon od konstantní judikatury pak pátý senát neshledal např. ani v rozhodnutích prvního a osmého senátu, které judikaturu Ústavního soudu následovaly (viz rozsudek ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 – 108, resp. rozsudek ze dne 25. 2. 2009 č. j. 8 Afs 3/2009 – 101).

Rozšířený senát rozhodl dne 12. 1. 2011, usnesením č. j. 5 Afs 15/2009 – 122, v němž konstatoval, že výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno. Rozšířený senát přitom neshledal ve věci mu předložené pátým senátem, že by nálezy Ústavního soudu nebyly vůbec odůvodněny nebo byly odůvodněny argumenty, které lze považovat objektivně za naprosto nedostatečné nebo celkem nepochopitelné, neshledal ovšem ani to, že by v projednávané věci existovaly relevantní skutkové rozdíly, pro něž by nebylo vhodné na danou věc aplikovat principy v těchto nálezech vyslovené. Rozšířený senát v předložené věci nezjistil ani jiné důvody, které by byly způsobilé založit úvahu pro odklon od právních názorů v nálezech obsažených. Rozšířený senát vycházel dále z principu vysloveného v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2007, sp. zn. IV. ÚS 613/06, podle něhož „judikatura nemůže být bez vývoje a není vyloučeno (a to i při nezměněné právní úpravě), aby byla nejen doplňována o nové interpretační závěry, ale i měněna. Změna rozhodovací soudní praxe, zvláště jde-li o praxi nejvyšší soudní instance povolané i k sjednocování judikatury nižších soudů, je ovšem jevem ve své podstatě nežádoucím, neboť takovouto změnou zjevně je narušen jeden z principů demokratického právního státu, a to princip předvídatelnosti soudního rozhodování.“

Rozšířený senát mimo jiné ve svém usnesení konstatoval: „*Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu ohledně lhůty uvedené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vycházela do vydání nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, z právního názoru, že lhůtu je nutno interpretovat v mezích § 40 odst. 3 tohoto zákona, a z tohoto důvodu je rozhodným pro počátek běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně konec roku, ve kterém má daňový subjekt podle § 40 odst. 3 citovaného zákona povinnost podat daňové přiznání. Nicméně názor Ústavního soudu Nejvyšší správní soud převzal v řadě svých rozhodnutí, a to v rozsudcích ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 – 75; ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 – 101; ze dne 14. 5. 2009, č. j. 9 Afs 75/2008 – 46; ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91 a č. j. 2 Afs 41/2009 – 99; ze dne 25. 5. 2009, č. j. 2 Afs 60/2008 – 76; ze dne 18. 6. 2009, č. j. 8 Afs 62/2007 – 90, č. j. 8 Afs 52/2007 – 62, a č. j. 1 Afs 16/2009 – 74; ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 8/2009 – 46; ze dne 24. 6. 2009, č. j. 1 Afs 55/2009 – 70, či v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 8 Afs 6/2008 – 129. Kromě těchto rozsudků, v nichž se zabýval během prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k vyměření daně z příjmů, a to jak fyzických, tak právnických osob, uplatnil Nejvyšší správní soud závěry plynoucí z citovaného nálezu analogicky také při počítání běhu lhůty pro vyměření celního dluhu (rozsudek ze dne 10. 6. 2009, č. j. 2 Afs 69/2008 – 73, a rozsudek ze dne 11. 6. 2009, č. j. 2 Afs 77/2008 – 65) [srov. usnesení o postoupení věci rozšířenému senátu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 27/2009 – 86].*

V době projednávání této věci rozšířeným senátem nejméně patnáct dalších rozsudků ve věcech daních z příjmů poukazovalo na nález sp. zn. I. ÚS 1611/07 a lhůty byly počítány podle tam stanoveného pravidla. Ve věcech daní z příjmů následovaly tedy nález Ústavního soudu první, druhý a osmý senát Nejvyššího správního soudu a ve věcech daně z přidané hodnoty akceptovaly nález Ústavního soudu rozsudky ze dne 26. 7. 2010, č. j. 2 Afs 136/2009 - 149, ze dne 19. 10. 2010, č. j. 2 Afs 110/07 – 104, a č. j. 2 Afs 41/2010 – 216. Právní názor vyslovený v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, byl poté potvrzen i v jeho dalším nálezu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, ve věci daně z příjmů právnických osob.

Ministerstvo financí, ústřední finanční a daňové ředitelství, vydalo dne 2. 2. 2009, pod č. j.: 43/1 4314/2009 – 431, stanovisko k postupu daňové správy ve vztahu k nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, v němž vyložilo pravidlo „3+0" pro případy ještě nezahájených řízení, pro případy probíhajících daňových kontrol či odvolacích řízení, při podání dodatečného daňového přiznání a pro případy pravomocně uzavřených řízení a pravomocně skončených řízení.

Dne 18. 9. 2009 vydalo Ministerstvo financí pod č. j.: 43/57429/2009 – 431, stanovisko k ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stanovisko"). V tomto stanovisku provedlo výklad počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, a to u daní, u nichž je podáváno daňové přiznání nebo hlášení, přičemž konstatovalo, že výklad teorie „3+0" je nutno aplikovat u všech daní, u nichž je ze zákona stanovena povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení. U daní, u nichž není podáváno daňové přiznání nebo hlášení, doporučilo vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2008, č. j. 2 Aps 5/2007 – 144, podle něhož prekluzivní lhůta stanovená v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků počne běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. V části třetí stanoviska zaujalo Ministerstvo financí výklad k počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2010. V části čtvrté, páté a šesté se vyjádřilo k souvisejícím právním otázkám.

Na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, reagoval i zákonodárce zákonem č. 304/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Od 1. 1. 2010 znělo ustanovení § 47 odst. 1 takto: „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.

Rozšířený senát vzal v úvahu zájem na stabilitě soudního rozhodování vyjádřený v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2007, sp. zn. IV. ÚS 613/06, a vycházel rovněž z toho, že výklad zaujatý v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008 sp. zn. I. ÚS 1611/07, potvrzené v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, se stalo součástí soudní a správní praxe a projevilo se i v legislativě. Změnu výkladu opětovně ve prospěch právního názoru „3+1" považoval za této situace za nežádoucí a narušující princip předvídatelnosti rozhodování a princip právní jistoty. Za tohoto stavu neshledal rozšířený senát mimořádné okolnosti, které by odůvodňovaly přednesení úvah konkurujících právním závěrům, jež vyslovil Ústavní soud."

Rozšířený senát tedy dospěl k závěru, že je nutno vycházet z právních závěrů uvedených v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, a v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Uzavřel, že výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno.

Rozšířený senát tedy setrval na právním názoru vyjádřeném v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu, která následovala judikaturu Ústavního soudu; tímto právním názorem je vázán rovněž senát ve věci nyní rozhodující. Byl-li tedy v nyní projednávané věci nutně učiněn závěr o tom, že platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 byl vydán již po prekluzi práva daň vyměřit, nezabýval se již Nejvyšší správní soud ostatními námitkami stěžovatele stran vedeného dokazování.

S přihlédnutím k výše uvedenému nezbylo, než rozsudek krajského soudu zrušit. V dalším řízení je krajský soud vázán výše vysloveným názorem rozšířeného senátu.V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 27. ledna 2011

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu