

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **GREKO spol. s r. o.**, Plynárenská 835, Česká Lípa, 47001, zastoupený JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem se sídlem U soudu 363/10, Liberec, 46001, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká hradební 39/61, Ústí nad Labem, 40001, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 8. 12. 2008, č. j. 59 Ca 120/2007 – 43,

takto:

I. V řízení **se pokračuje**.

II. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 8. 12. 2008, č. j. 59 Ca 120/2007 – 43, **se zrušuje** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadl rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 7. 2007, č. j. 7752/07-1200, jímž tento zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v České Lípě (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 1. 2007, č. j. 1559/07/172910/6775, kterým byla stěžovateli předepsána daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 564 820 Kč.

V napadeném rozsudku krajský soud nepřisvědčil námitce prekluze práva daň vyměřit ve smyslu ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád"). Krajský soud aplikoval výklad výše citovaného ustanovení metodou 3+1, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 187/2006 - 85 ze dne 19. 9. 2007 a dále na rozsudek téhož soudu č. j. 5 Afs 19/2008 - 56 ze dne 14. 8. 2008.

V kasační stížnosti stěžovatel odkazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. I.ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008, ve světle kterého považuje názor krajského soudu ohledně posouzení počátku běhu prekluzivní lhůty (metodu 3+1) za nesprávný. Stěžovatel má za to, že prekluzivní lhůta k vyměření daně v projednávané věci již marně uplynula dne 31. 12. 2004. Daňová kontrola byla zahájena až dne 17. 8. 2005. Dále uvádí, že mezi stranami není sporu o tom, že v období před zahájením daňové kontroly nebyl ze strany správce daně činěn žádný úkon, který by ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu lhůtu prodloužil.

Stěžovatel se domnívá, že § 47 odst. 1 daňového řádu nespojuje počátek běhu prekluzivní lhůty s obdobím, ve kterém je poplatník povinen podat daňové přiznání, nýbrž se zdaňovacím obdobím, ve kterém mu tato povinnost, tj. povinnost podat daňové přiznání, vznikla. Z § 38m zákona č. 583/1992 Sb., o daních z příjmů, vyplývá, že každá právnická osoba má povinnost podat daňové přiznání, a to i v případě, kdy je vykázán základ daně v nulové výši nebo je vykázána daňová ztráta (hmotně-právní povinnost), přičemž tak musí učinit nejpozději ve lhůtě podle § 40 odst. 3 daňového řádu (procesně-právní povinnost). Z uvedeného dochází stěžovatel k závěru, že povinnost podat daňové přiznání vznikla v průběhu roku 2001 a názor soudu vyjádřený v napadeném rozsudku, je proto nesprávný.

Stěžovatel dále namítá, že se krajský soud nevypořádal se všemi argumenty na podporu teorie „3+0" a tato vada zakládá nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 13. 1. 2009. Odkázal na svá předešlá vyjádření ve věci. Žalovaný se plně ztotožnil s právním názorem soudu vysloveným v napadeném rozsudku. Nenalézá v rozsudku tvrzený nesprávný výklad týkající se § 38m zákona o daních z příjmů ve vazbě na § 47 odst. 2 daňového řádu. Navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Kasační stížnost stěžovatele byla Nejvyššímu správnímu soudu doručena dne 30. 1. 2009.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."), tj. namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a dále nepřezkoumatelnost rozsudku z důvodu nedostatečného odůvodnění. Nesprávné právní posouzení spatřoval stěžovatel v aplikaci metody „3+1" při výkladu počátku běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 daňového řádu, o kterou krajský soud opřel své rozhodnutí.

Vzhledem k uvedeným skutečnostem vyvstala v dané věci otázka výkladu § 47 daňového řádu. Dle § 47 odst. 1 daňového řádu, v relevantním znění, platilo, 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 povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Byl-li pak dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní 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.

Ke lhůtě pro vyměření daně dle § 47 odst. 1 daňového řádu se vyslovil ve svém rozsudku ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 - 108, dostupném na www.nssoud.cz, první senát Nejvyššího správního soudu, když akceptoval pro něj v dané věci závazný právní názor Ústavního soudu vyjádřený v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, kterým bylo zrušeno jeho původní rozhodnutí ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 Afs 139/2006 – 75, a na který taktéž odkazuje stěžovatel v nyní podané kasační stížnosti.

Ústavní soud provedl výklad § 47 zákona o správě daní tak, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně, stanovená citovaným ustanovením, počíná běžet od konce zdaňovacího období, za něž vznikla povinnost daň odvést, nikoliv až od konce zdaňovacího období, v němž měl daňový subjekt povinnost podat daňové přiznání, jak dosud toto ustanovení vykládala do té doby ustálená judikatura správních soudů. Právní názor Ústavního soudu pak následoval Nejvyšší správní soud v některých svých dalších rozhodnutích, např. v rozsudku ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 – 108, či v rozsudku ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 – 101, www.nssoud

Pátý senát Nejvyššího správního soudu ovšem dospěl ve věci sp. zn. 5 Afs 15/2009 (též s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 42/2008 -84, ve věci DPH) k názoru opačnému, tedy k takovému, jež zastávala judikatura před rozhodnutím Ústavního soudu. Pátý senát Nejvyššího správního soudu proto usnesením ze dne 16. 6. 2009, č. j. 5 Afs 15/2009 - 105, věc v souladu s § 17 s. ř. s. předložil k rozhodnutí o sporné právní otázce rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

Pátý senát ve zmiňovaném usnesení poukázal na gramatické znění a účel § 47 daňového řádu, z nichž 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 pátý senát podrobně rozebral postavení správce daně a daňového subjektu z hlediska realizace norem daňového práva. Argumentoval především tím, že plátce daně z příjmů nemusí ke konci kalendářního roku vědět, jaké příjmy bude mít a zda mu vůbec vznikne povinnost podat daňové přiznání, a dále že počátek běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně je nutno logicky odvozovat od konce zdaňovacího období, ve kterém existovala 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 naopak není před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání oprávněn výši daňové povinnosti jakkoliv prověřovat, natož přistoupit k jejímu vyměření. Nebylo by tedy logické, aby

prekluzivní lhůta běžela po dobu, ve které stát nemá legitimní právo daň vyměřit, ani jakkoliv jinak realizovat své pravomoci.

Své úvahy svědčící pro původní způsob počítání běhu lhůty pátý senát 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 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 právních 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*. Navíc, jak pátý senát nyní dodává, 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 první a osmý senát 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 ani ve zmiňovaných rozhodnutích prvního a osmého senátu, které judikaturu Ústavního soudu následovaly.

V nyní posuzovaném případě byla daňová kontrola zahájena 17. 8. 2005, tedy podle názoru pátého senátu ještě ve lhůtě pro vyměření daně. Pátý senát měl v souladu s výše uvedeným za to, že pro počátek běhu lhůty pro vyměření daně z příjmů právnických osob za rok 2001 je v posuzované věci rozhodný den 31. 12. 2002, neboť teprve v roce 2002 měl stěžovatel povinnost podat daňové přiznání za zdaňovací období roku 2001. Ovšem podle citovaného nálezu Ústavního soudu, jehož právní názor, jak již bylo řečeno, převzala i některá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, by bylo nutné učinit závěr, že k zahájení daňové kontroly došlo již po uplynutí lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období roku

2001, neboť za rozhodný den pro počátek běhu tříleté prekluzívní lhůty by bylo nutno považovat datum 31. 12. 2001.

S ohledem na uvedená zjištění Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 9. 11. 2009, č. j. 5 Afs 4/2009 - 76, přerušil řízení, když konstatoval, že před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v tu dobu probíhalo řízení o právní otázce, na jejímž řešení záviselo rozhodnutí v projednávané věci.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl v usnesení ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122, dostupném na www.nssoud.cz, k závěru, že výklad § 47 zákona o správě daní, 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 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 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.“*

K argumentaci pátého senátu rozšířený senát 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 daní 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 o správě daní, 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. Ke shodným závěrům pak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl také v usnesení ze dne 12. 1. 2010, č. j. 1 Afs 27/2009 – 98, dostupném na www.nssoud.cz, v němž posuzoval shodnou právní otázku

Nejvyšší správní soud konstatuje, že v důsledku vydání zmíněných usnesení rozšířeného senátu odpadl důvod pro přerušení řízení vedeného v nyní posuzované věci, a rozhodl o pokračování v řízení.

Jelikož je pátý senát výše uvedenými závěry rozšířeného senátu vázán i v nyní posuzované věci, je třeba kasační stížnost posoudit jako důvodnou.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že daňová kontrola k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 byla u stěžovatele zahájena dne 17. 8. 2005. Ze spisu zároveň nevyplývá, že by správce daně přede dnem 17. 8. 2005 učinil vůči stěžovateli jakékoliv úkony v souvislosti s daní z příjmů přiznanou za předmětné zdaňovací období, které by měly za následek přerušení tříleté prekluzivní lhůty. Ve světle uvedených závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu tedy tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daně v posuzované věci uplynula dne 31. 12. 2004. Daňová kontrola tak byla dne 17. 8. 2005 zahájena až po uplynutí zákonné lhůty pro doměření daně a jejím zahájením tudíž nemohlo dojít k přerušení lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní. Daň tedy byla doměřena nezákonně.

S ohledem na učiněné závěry dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud nesprávně aplikoval výkladovou metodu „3+1“ a dopustil se tak nesprávného právního posouzení. V daném případě, jak již bylo výše uvedeno, došlo k prekluzi práva na doměření daně, neboť ze správního spisu nevyplývá a taktéž to ani žalovaný netvrdí, že by správce daně učinil do 31. 12. 2004 jakýkoliv jiný úkon způsobilý přerušit ve smyslu §47 odst. 2 daňového řádu běh prekluzivní lhůty.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost na základě uvedených skutečností důvodnou, a to aniž by ji posuzoval z hlediska jednotlivých stížních bodů. Za dané situace by totiž postrádalo jakéhokoli smyslu posuzovat důvodnost kasačních námitek stěžovatele, neboť je-li právo daň doměřit prekludováno, neměl být předmětný dodatečný platební výměr vůbec vydán.

Nejvyšší správnímu soudu tedy nezbylo, než napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Právním názorem vyjádřeným v tomto rozsudku je krajský soud vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 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 27. ledna 2011

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu