

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy, v právní věci žalobce: **M. J.,** proti žalovanému: **Finanční ředitelství Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 9. 2009, č. j. 15 Ca 32/2009 - 61,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 9. 2009, č. j. 15 Ca 32/2009-61 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Výše označeným rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále „krajský soud“) bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2009, č. j. 397/09-1100-506441, kterým bylo současně zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Teplicích – dodatečnému platebnímu výměru ze dne 26. 10. 2007, č.j. 158881/07/210911/5525 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 a rovněž dodatečnému platebnímu výměru č. j. 158892/07/210911/5525 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003.

V žalobě se žalobce dovolával především prekluze práva doměřit daň za rok 2002, a to s odkazem na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2003 žalobce poukázal na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, v němž Ústavní soud definoval podmínky zákonnosti zahájení a vedení daňové kontroly.

Krajský soud námitku prekluze shledal důvodnou a konstatoval, že správce daně nepostupoval 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 uvedl, že je třeba vycházet z výkladu provedeného Ústavním soudem, kdy tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně, počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost a nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Ke zdaňovacímu období roku 2002 soud konstatoval, že u žalobce byla daňová kontrola zahájena dne 11. 2. 2006, avšak ve světle právního názoru Ústavního soudu, uplynula již dnem 31. 12. 2005 lhůta pro vyměření daně. V daném případě nemohlo dojít ke znovuobnovení tříleté lhůty a dodatečný platební výměr byl vydán zjevně až po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty.

V případě zdaňovacího období roku 2003 soud rovněž shledal uplynutí prekluzivní lhůty, avšak tuto prekluzi dovozoval mj. ze shora uvedeného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, tedy vycházel ze skutečnosti, že má-li být daňová kontrola skutečně úkonem dle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní, je nezbytné ji vázat na existenci jednoznačně formulovaných důvodů pro její použití. K tomuto, dle názoru soudu, ovšem nedošlo, neboť protokol o zahájení daňové kontroly sepsaný dne 11. 12. 2006 neosvědčuje existenci důvodů, resp. existenci podezření správce daně, že druhy daní za příslušná zdaňovací období byly žalobcem kráceny.

Krajský soud uzavřel, že úkon daňové kontroly trpí zásadním nedostatkem, pro který jej lze hodnotit jako ryze formální, a proto neústavní úkon. Uvedl, že jde o nedostatek apriorních důvodů k zahájení daňové kontroly. Absence jejich sdělení znamená, že rozhodnutím jak žalovaného, tak i rozhodnutími správce daně I. stupně byly žalobci neústavním způsobem stanoveny daňové povinnosti. Jde o rozhodnutí nezákonná, a proto je krajský soud dle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Proti zrušujícímu rozsudku podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které uplatňuje důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Především nesouhlasí se závěrem krajského soudu o tom, že v daném případě došlo k prekluzi práva daň za zdaňovací období roku 2002 a 2003 vyměřit či doměřit ve vazbě na institut daňové kontroly resp. zákonnosti jejího zahájení a posouzení tohoto úkonu ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní. Stěžovatel uvádí, že v případě nálezu Ústavního soudu I. ÚS 1835/07 se jedná o zcela ojedinělý právní názor k posouzení institutu daňové kontroly, nikoliv o konstantní judikaturu Ústavního soudu ani soudů správních. Názor Ústavního soudu je formulován poměrně obecně a stěžovatel v něm postrádá specifikaci určité míry konkrétnosti pochybností či podezření, která by měla být důvodem pro zahájení daňové kontroly. Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že formulace důvodů pro zahájení daňové kontroly by mařila její preventivní funkci. Ve svých důsledcích by pak aplikace zmíněného názoru znamenala, že správce daně by musel ještě před zahájením daňové kontroly nashromáždit určité důkazní prostředky, které by ho pak ke zmíněným pochybnostem a podezřením vedly. Stěžovatel v této souvislosti argumentuje i povahou institutu daňové kontroly, jak je chápán v evropském právním prostoru, a to nejen v rámci EU, kdy ve většině zemí je možné daňovou kontrolu zahájit bez apriorních důvodů.

Stěžovatel má za to, že daňová kontrola byla zahájena v souladu s ustanovením § 16 zákona o správě daní, neboť ani z tohoto ustanovení, z textu základních zásad daňového řízení či z práva daňového subjektu na informační autonomii neplyne požadavek, aby preventivní úkon, jakým je daňová kontrola, musel být podmíněn konkrétním podezřením na nedostatečné splnění daňové povinnosti.

K ustanovení § 47 zákona o správě daní stěžovatel nepředkládá rozsáhlé námitky, neboť, dle jeho názoru, posouzení běhu lhůt pro vyměření je odvislé od posouzení zahájení daňové kontroly, tedy existence daňové kontroly jako úkonu vedoucího k přerušení zmíněné lhůty. Stěžovatel uvádí, že daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 a 2003 zahájená dne 11. 12. 2006 byla úkonem ústavně konformním, správným, srozumitelným a určitým a jako takový založil nový běh prekluzivní lhůty u obou daňových povinností. Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření se závěry uvedenými v kasační stížnosti nesouhlasí, rozsudek krajského soudu považuje za správný a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že předmětem sporného právního posouzení v projednávané věci je posouzení důvodnosti zahájení daňové kontroly dle ust. § 16 zákona o správě daní za zdaňovací období roku 2002 a 2003 v návaznosti na interpretaci a aplikaci ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud považuje stran zhodnocení důvodnosti daňové kontroly za vhodné odkázat na argumentaci zdejšího soudu uvedenou v rozsudcích ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52 či ze dne 26. 10. 2009 č. j. 8 Afs 46/2009 - 46 (přístupné na www.nssoud.cz), kde se v obecné rovině vyjádřil k otázce závaznosti nálezů Ústavního soudu. Nejvyšší správní soud v nich mj. uvedl, že ... „ z rozhodovací praxe Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu plyne, že ústavní kautela závaznosti právního názoru obsaženého v nálezu Ústavního soudu pro posouzení skutkově obdobných případů neplatí bezvýjimečně. Ústavní soud tak např. v odůvodnění nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05 (http://nalus.usoud.cz), konstatoval, že *„(o)becný soud je povinen respektovat vyložené a aplikované nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o něž se opíral výrok nálezu Ústavního soudu, při rozhodování následujících skutkově obdobných případů. Postup obecného soudu, jenž právní názor v nálezu vyjádřený odmítne respektovat, není v rozporu s čl. 89 odst. 2 Ústavy, pokud je z opodstatněných a důkladně vysvětlených důvodů přesvědčen o tom, že je nutno právní závěry prezentované Ústavním soudem revidovat. Důvodem ospravedlňujícím takový postup však nejsou pouhá tvrzení obecného soudu, že právní názory Ústavního soudu jsou argumentačně nezpochybnitelné, že judikatura Ústavního soudu je v připodobnitelných věcech nekonzistentní a že je respektuhodná jen tehdy, naznačuje-li podrobně další rozhodovací praxi. Reflektování ústavněprávních výkladů Ústavního soudu nemůže záviset na tom, zda jsou orgány veřejné moci subjektivně přesvědčeny o jeho správnosti a dostatečné přesvědčivosti. Obecné soudy musí zajistit užitím interpretačních principů rozumnou aplikaci nálezů Ústavního soudu i v případě, že jeho judikatura není zcela jednotná a konzistentní, přičemž nalézání konzistentní linie v ústavní judikatuře musí být činěno v dobré*

víře.“ Ústavní soud dovodil, že „*samotná polemika Nejvyššího správního soudu s ústavněprávním výkladem Ústavního soudu…*“ a jeho nereflektování v napadeném rozsudku, nemohou být považovány bez dalšího za odmítnutí respektovat Ústavní soud nebo dokonce za porušení článku 89 odst. 2 Ústavy. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44 (www.nssoud.cz), konstatoval, že „*setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroveň postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech…*“. Těmi mohou být dle Nejvyššího správního soudu výjimečné případy, „*a to např. … pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevypořádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takovéhoto rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrno, že k tomuto nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil*“.

Ve výše cit. rozsudku 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 –52 tedy zdejší soud dospěl k závěru, že nález sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrno, že by tak činil záměrně. Ústavní soud v citovaném nálezu především nezohlednil judikaturu Nejvyššího správního soudu, „*který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly.*“ Ústavní soud ve svém nálezu explicitně nevyvrátil, že jím sledovaného cíle, tj. ochrany před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu, nelze dostatečně dosáhnout prostředky plynoucími z judikatury Nejvyššího správního soudu. Ústavní kautela minimalizace zásahů do autonomní sféry daňového subjektu v rámci provádění daňové kontroly je proto naplněna již tím, že správce daně plně respektuje mantinely, které jsou mu určeny daňovým řádem a rozhodovací praxí Ústavního soudu a správních soudů. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení.

Nejvyšší správní soud se i v nyní projednávané věci domnívá, že z právě předestřených důvodů se lze odchýlit od právního názoru vyjádřeného v předmětném nálezu Ústavního soudu. V daném případě nelze dojít k závěru, že daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 a 2003 byla u žalobce zahájena svévolně a že její zahájení bylo nutno vázat na existenci jednoznačně formulovaných

důvodů. Závěr krajského soudu, že úkon – zahájení daňové kontroly dne 11. 12. 2006 trpí zásadním nedostatkem, a to absencí apriorních důvodů k jejímu zahájení, pro který jej lze hodnotit jako úkon ryze formální a neústavní, je nesprávný.

Z hlediska posouzení druhé otázky, tedy otázky stran prekluze práva daň doměřit u dotčených zdaňovacích období dle ust. § 47 zákona o správě daní je však situace odlišná. Při interpretaci a aplikaci ustanovení § 47 cit. zákona se pátý senát Nejvyššího správního soudu hodlal odchýlit od závěrů vyslovených Ústavním soudem v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, současně dospěl k závěru, že tato právní otázka je Nejvyšším správním soudem judikována nejednotným způsobem, a 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 plátce 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.

V dané věci bylo předmětem řízení před správním soudem I. stupně rozhodnutí stěžovatele ze dne 13. 1. 2009 č. j. 397/09-1100-506441. Tímto jedním rozhodnutím rozhodl stěžovatel o odvolání proti dvěma dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Teplicích ze dne 26. 10. 2007, tj. ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 a 2003. Při posouzení, zda došlo k prekluzi práva daň za //roky 2002 a 2003, je nutno vyjít jednak z kontextu výše uvedeného závěru stran zahájení daňové kontroly a současně se závěrů učiněných ohledně počítání běhu tříleté prekluzivní lhůty v uvedeném usnesení rozšířeného senátu. Dovodil-li krajský soud, že došlo k prekluzi práva daň vyměřit za obě zdaň. období a zrušil-li pro nezákonnost nejen rozhodnutí stěžovatele, nýbrž i obě rozhodnutí správce daně I. stupně tj. dodatečné platební výměry za zdaňovací období 2002 i 2003, nemůže tento postup ve světle výše uvedených názorů obstát. Při uplatnění teorie počítání lhůty způsobem tzv. 3+0 a vzhledem ke skutečnosti, že daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem (viz. výše), je závěr krajského soudu o uplynutí prekluzivní lhůty správný pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2002. Při počítání běhu prekluzivní lhůty zdaňovacího období 2003 k prekluzi práva nedošlo, neboť v případě uplatnění tzv. teorie 3+0, na které je založen právní názor Ústavního soudu i rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, zahájil-li správce daně daňovou kontrolu dne 11. 12. 2006, učinil úkon přerušující běh tříleté lhůty ve vztahu ke zdaňovacímu období 2003 včas. Jak je výše uvedeno, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že daňová kontrola byla relevantním úkonem, který měl za následek přerušení lhůty pro vyměření daně. Dospěl-li krajský soud k právnímu závěru, že daň za zdaňovací období 2003 již nebylo lze vyměřit, neboť došlo k prekluzi práva, nelze s ním souhlasit. Zrušil-li proto krajský soud ve výroku svého rozhodnutí rovněž platební výměr Finančního úřadu v Teplicích za zdaňovací období roku 2003, čj. 158892/17/210911/5525, nelze s jeho postupem souhlasit; přitom zavázal žalovaného

nesprávným právním názorem, a proto Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než rozhodnutí krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 11. února 2011

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu