

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **Isolit-Bravo, spol. s r. o.,** se sídlem Jablonské nábřeží 305, Jablonné nad Orlicí, zastoupený Mgr. Ondřejem Filipem, advokátem se sídlem Komenského 156, Ústí nad Orlicí, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 8. 2009, č. j. 30 Ca 84/2008 - 32,

takto:

I. V řízení se pokračuje.

II. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 8. 2009, č. j. 30 Ca 84/2008 - 32, se zrušuje a věc se vrací krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 2. 5. 2008, č. j. 1694/08-1200-607208, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Žamberku ze dne 11. 7. 2006, č. j. 39688/06/275972/1133, jímž správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 308 450 Kč. V dané věci bylo sporné, zda následující strojní zařízení: (1) leštička konvic, evidovaná v účetnictví žalobce jako dlouhodobý hmotný majetek pod inventárním číslem 5174, a dále (2) švová bodovka, evidovaná v účetnictví žalobce jako dlouhodobý hmotný majetek pod inventárním číslem 5190, bylo na konci předmětného zdaňovacího období ve vlastnictví žalobce či nikoliv. Právě vlastnickým právem byla totiž v posuzovaném případě podmíněna možnost žalobce

uplatnit daňové odpisy z takového majetku, stejně jako možnost uplatnit rezervy na jeho opravy či uplatnit odpočet ve výši 10% ze vstupní ceny tohoto majetku podle § 34 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2004. Správce daně ovšem dospěl k závěru, že vlastnické právo k označeným kusům strojního zařízení bylo převedeno na základě Smlouvy o vývoji a nákupu ze dne 1. 5. 2001, uzavřené mezi žalobcem a nizozemskou společností Philips Domestic Appliances and Personal Care B.V. (dále jen „společnost Philips“) na společnost Philips, a to ke dni 26. 4. 2002, kdy společnost Philips plně uhradila příslušné faktury vystavené žalobcem. Vzhledem k uvedenému tedy správce daně vyloučil z daňově účinných nákladů žalobcem zaúčtované odpisy označených kusů strojního zařízení v celkové výši 1 247 782 Kč a dále z daňově účinných nákladů vyloučil také částku ve výši 1 450 000 Kč vyúčtovanou za tvorbu rezervy na opravu výše označené leštičky konvic. Správce daně dále konstatoval, že žalobce nesprávně od základu daně odečetl částku ve výši 10 % ze vstupní ceny předmětného strojního zařízení, tj. 748 669 Kč a konečně napadl také částku 4 967 910 Kč, o kterou žalobce základ daně snížil, když v souvislosti s prodejem předmětného strojního zařízení neupravil hospodářský výsledek o částky neoprávněně zkracující příjmy. Základ daně naopak správce daně snížil o částku 7 486 688,25 Kč představující hodnotu zůstatkové ceny prodaného strojního zařízení.

Žalobce brojil proti tomuto rozhodnutí a dvěma dalším rozhodnutím žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové. Krajský soud žaloby proti jednotlivým napadeným rozhodnutím vyloučil k samostatnému projednání a žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2008, č. j. 1694/08-1200-607208, zamítl rozsudkem ze dne 31. 8. 2009, č. j. 30 Ca 84/2008 -32.

Tento rozsudek krajského soudu napadl žalobce („stěžovatel“) včasnou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Z obsahu kasační stížnosti však vyplývají tvrzené důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel nejprve namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem spočívající v nesprávném výkladu § 444 obchodního zákoníku, podle kterého platí, strany si mohou písemně dojednat, že kupující nabude vlastnické právo ke zboží před jeho předáním, jestliže předmětem koupě je zboží jednotlivě určené nebo zboží určené podle druhu a v době přechodu vlastnického práva bude dostatečně označeno k odlišení od jiného zboží, a to způsobem sjednaným mezi stranami, jinak bez zbytečného odkladu sděleným kupujícímu.

Dále pak stěžovatel namítá, že závěr žalovaného, podle kterého se režim Smlouvy o vývoji a nákupu ze dne 1. 5. 2001 vztahuje i na prodej předmětných strojů, nemá oporu ve spisech.

Nakonec stěžovatel namítá, že krajský soud pochybil i tím, že žaloby proti jednotlivým napadeným rozhodnutím vyloučil k samostatnému projednání, přestože spolu tato rozhodnutí plně skutkově a právně souvisejí. Takový postup krajského soudu je dle stěžovatele v rozporu se zásadou procesní ekonomie a zároveň má negativní dopad do právní sféry stěžovatele s ohledem na jeho poplatkovou povinnost.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud tedy dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti ve smyslu § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.

Podle § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; toto ustanovení zároveň obsahuje ze zmíněného pravidla taxativně stanovené výjimky. Další výjimka ovšem vyplývá z judikatury Ústavního soudu, podle níž správní soudy musí z úřední povinnosti přihlížet k uplynutí prekluzívní lhůty stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) pro vyměření daně. Ve svém nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I ÚS 1169/07, dostupném na http://nalus.usoud.cz, i v řadě dalších navazujících rozhodnutí, vyjádřil Ústavní soud názor, podle něhož za společný rys prekluze jakožto institutu, který se vyskytuje v různých odvětvích právního řádu, lze považovat i to, že k ní má orgán moci veřejné přihlížet z úřední povinnosti. Ačkoli tedy stěžovatel v žalobě ani v kasační stížnosti výslovně neuváděl námitku prekluze práva na vyměření, resp. dodatečné vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, je Nejvyšší správní soud, v souladu s výše uvedeným, povinen z úřední povinnosti zkoumat, zda k uplynutí prekluzívní lhůty nedošlo za situace, kdy daňová kontrola týkající se mj. daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 byla u stěžovatele zahájena dne 21. 4. 2006 (viz protokol o ústním jednání ze dne 21. 4. 2006, č. j. 115895/06/228540/7681, jenž je součástí správního spisu).

Vzhledem k uvedeným skutečnostem v dané věci vyvstala otázka výkladu ustanovení § 47 zákona o správě daní. Dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní, 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 zákona o správě daní 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. Ústavní soud provedl výklad ustanovení § 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.cz.

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, tady 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 ustanovení § 47 zákona o správě daní, 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, jak již bylo řečeno, dne 21. 4. 2006, 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 2002 v posuzované věci je rozhodný den 31. 12. 2003, neboť teprve v roce 2003 měl stěžovatel povinnost podat daňové přiznání za zdaňovací období roku 2002. 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 2002, neboť za rozhodný den pro počátek běhu tříleté prekluzívní lhůty by bylo nutno považovat datum 31. 12. 2002.

S ohledem na uvedená zjištění Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 27. 10. 2010, č. j. 5 Afs 95/2009 - 58, 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 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 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 již výše ze správního spisu konstatoval, že daňová kontrola k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 byla u stěžovatele zahájena dne 21. 4. 2006, a to protokolem o ústním jednání ze dne 21. 4. 2006, č. j. 115895/06/228540/7681. Ze spisu zároveň nevyplývá, že by správce daně přede dnem 21. 4. 2006 učinil vůči stěžovateli jakékoliv úkony v souvislosti s daní z příjmů přiznanou za předmětné zdaňovací období. Ve světle uvedených závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu tedy tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daně v posuzované věci uplynula dne 31. 12. 2005. Daňová kontrola tak byla dne 21. 4. 2006 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 v daném případě nepřihlédl k prekluzi práva na doměření daně, ačkoliv byl povinen tak z úřední povinnosti učinit.

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 21. ledna 2011

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu