

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **Českomoravská potravinová společnost, a. s.,** sídlem Zarámí 4422, Zlín, zastoupená Mgr. Lukášem Raidou, advokátem v Ostravě-Moravské Ostravě, Hrabákova 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** nám. Svobody 4, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 4. 2007, čj. 6225/07-1200-702271, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 12. 2008, čj. 30 Ca 159/2007 - 72,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 12. 2008, čj. 30 Ca 159/2007 - 72, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 4. 2007, čj. 6225/07-1200-702271, zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 14. 6. 2006, čj. 151830/06/303917/4391, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000.

Žalobkyně brojila proti tomuto rozhodnutí žalobou podanou u Krajského soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 10. 12. 2008, čj. 30 Ca 159/2007 - 72, žalobu zamítl.

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku kasační stížnost, ve které uplatnila důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, dále důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy vadu řízení, a důvod dle § 103 odst. 1 písm. d), tedy nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popř. v jiné vadě řízení před soudem. Kasační stížnost byla doručena Nejvyššímu správnímu soudu dne 16. 4. 2009.

Stěžovatelka nesouhlasí s tím, jak krajský soud posoudil otázku prekluzivní lhůty k vyměření daně podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), zejména určení počátku této lhůty. Stěžovatelka odkázala na argumentaci ohledně této námitky v žalobě a dále uvedla, že Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, vyslovil, že výklad prekluzivní lhůty podle § 47 d. ř., který činí z tříleté lhůty lhůtu čtyřletou, je protiústavní.

Stěžovatelka dále brojila proti právnímu názoru krajského soudu, týkajícímu se zahájení a ukončení daňové kontroly a způsobu provádění dokazování. Krajský soud v rozhodnutí uvedl, že správce daně zahájil daňovou kontrolu u stěžovatelky 15. 12. 2004. Vycházel při tom z protokolu o zahájení daňové kontroly z téhož dne. Důkazy, které navrhovala stěžovatelka a které měly prokázat jiné závěry, krajský soud neprovedl. Taktéž při určení ukončení daňové kontroly vycházel krajský soud pouze z textu protokolu a správního spisu, přičemž nepřihlédl ke stěžovatelčině popisu faktického průběhu kontroly a také neprovedl důkazy, které stěžovatelka navrhovala.

Podle stěžovatelky byla daňová kontrola zahájena pouze formálně, aby neuplynula prekluzivní lhůta. Faktické úkony v rámci daňové kontroly provedl správce daně až v průběhu let 2005 a 2006, nikoli v roce 2004. V souvislosti s tímto tvrzením odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52.

Stěžovatelka dále namítala, že krajský soud pochybil, protože námitky týkající se nesprávného zahájení daňové kontroly hodnotil pouze na základě obsahu správního spisu a neprovedl jiné důkazy. Tuto námitku rozvedla s tím, že správní soudy mohou v řízení provést zcela nové dokazování v plném rozsahu, krajský soud se měl proto zabývat důkazy, které stěžovatelka navrhla.

Podle stěžovatelky z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu nevyplývá, která konkrétní skutková zjištění považoval za prokázaná, na základě jakých důkazních prostředků k těmto závěrům dospěl, což činí podle stěžovatelky rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným.

V další námitce stěžovatelka uvedla, že nesouhlasí se závěrem krajského soudu o vztahu daňové kontroly a daňového (vyměřovacího) řízení. Závěr krajského soudu o tom, že „*daňovou kontrolou bylo zahájeno vyměřovací řízení vyplývá ze zákona*“, považuje stěžovatelka za nesprávný a nedostatečně odůvodněný.

Stěžovatelka proto žádala, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a přiznal jí náhradu nákladů řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti, která byla Nejvyššímu správnímu soudu doručena 27. 3. 2009, žalovaný uvedl, že Ústavní soud vydal nálezy, na které stěžovatelka odkazovala, až po vydání rozhodnutí, proti kterým stěžovatelka brojí. Žalovaný vyslovil, že se domnívá, že nálezy Ústavního soudu neobsahují výklad, který je možné vztáhnout na všechny případy, v rámci kterých bude použit § 47 d. ř. Dle názoru žalovaného se nyní řešená věc liší od věcí řešených Ústavním soudem, především druhem daně.

Podle žalovaného byl dostatečným důkazem o zahájení daňové kontroly protokol ze dne 15. 12. 2004, s čímž se ztotožnil také krajský soud. Ten svůj závěr dostatečně odůvodnil a také uvedl, proč neshledal za potřebné provádět další dokazování. Zdůraznil, že protokol o zahájení daňové kontroly je veřejnou listinou, kterou podepsal zástupce stěžovatelky, a proto nebyl důvod provádět další důkazy.

Podle žalovaného krajský soud rozsudek dostatečně odůvodnil, což vyplývá i z toho, že proti jeho konkrétním částem brojí stěžovatelka v kasační stížnosti.

Žalovaný dále nesouhlasil s námitkou týkající se vztahu daňové kontroly a daňového (vyměřovacího) řízení. Krajský soud vycházel z § 16 odst. 8 a § 41 odst. 2 d. ř., ze kterých vyplývá, že je-li na základě úkonu správce daně směřujícího k přezkoumání správnosti daňové povinnosti vydáno rozhodnutí o daňovém základu či dani, za dobu ukončení úkonu (tj. daňové kontroly) se považuje den, kdy toto rozhodnutí nabylo právní moci. Ve smyslu § 46 odst. 1 d. ř. je zahájení daňové kontroly, na jejímž základě došlo k vydání rozhodnutí o dani, současně zahájením vyměřovacího řízení. Daňová kontrola není samostatným řízením, ale dílčím procesním postupem v rámci daňového řízení, který je před správcem daně zahájen zpravidla sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Žalovaný proto uzavřel, že 15. 12. 2004 byla současně zahájena daňová kontrola i vyměřovací řízení, přestože protokol o zahájení daňové kontroly tento text výslovně neobsahuje.

Z výše vyložených důvodů žalovaný navrhnul, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a nepřiznal stěžovatelce náhradu nákladů řízení.

Z předložených spisů vyšly najevo následující skutečnosti:

Finanční úřad ve Zlíně zahájil daňovou kontrolu v souvislosti s vyměření daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2000 protokolem o ústním jednání ze dne 15. 12. 2004, čj. 247229/04/303933/1759. Daň doměřil rozhodnutím ze dne 14. 6. 2006, čj. 151830/06/303917/4391.

Kasační stížnost je důvodná.

Soud věc posoudil takto:

Nejprve se zabýval námitkou týkající se prekluzivní lhůty k vyměření daně. Nejvyšší správní soud do rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, stabilně odvozoval počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit daňové přiznání (pravidlo „3+1“). Ústavní soud ve výše specifikovaném nálezu shledal shora uvedený výklad protiústavním. V odůvodnění uvedl, že výklad, který odvíjí běh prekluzivní lhůty od lhůty pro podání daňového přiznání ve smyslu § 40 zákona o správě daní a poplatků, je nepřiměřeně extenzivní, protože zákonem stanovenou tříletou lhůtu fakticky prodlužuje na 4 roky. Běh tříleté prekluzivní lhůty je proto nutno odvíjet od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost v souladu s

hmotněprávními předpisy (pravidlo „3+0“), nikoli od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předkládat daňové přiznání.

Otázkou prekluzivní lhůty se již zabýval také rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který v usnesení ze dne 12. 1. 2011, čj. 5 Afs 15/2009 - 122, vyslovil, 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 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, čj. 1 Afs 27/2009 - 98, dostupném na www.nssoud.cz, v němž posuzoval shodnou právní otázku.

Nejvyšší správní soud již výše ze správního spisu konstatoval, že daňová kontrola k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 byla u stěžovatele zahájena dne 15. 12. 2004, a to protokolem o ústním jednání ze stejného dne, čj. 247229/04/303933/1759. Ze spisu zároveň nevyplývá, že by správce daně přede dnem 15. 12. 2004 učinil vůči stěžovateli jakékoliv úkony v souvislosti s daní z příjmů 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. 2003. Daňová kontrola tak byla dne 15. 12. 2004 zahájena až po uplynutí zákonné lhůty pro doměření daně a jejím zahájením tudíž nemohlo dojít k přerušení lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 d. ř. S ohledem na uplynutí prekluzující lhůty již Nejvyšší správní soud neřešil námitku, že toto zahájení bylo toliko formální. 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.

Kasační soud proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil 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.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 23. března 2011

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu