ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci **žalobce: M. M.**, zastoupený JUDr. Radkem Foralem, advokátem se sídlem Masarykovo nám. 220, Napajedla, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2007, č. j. 14180/07-1102-700611, ve věci daně z příjmů fyzických osob, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 2. 6. 2009, č. j. 29 Ca 199/2007 - 39,

takto:

I. V řízení se pokračuje.

II. Kasační stížnost se zamítá.

III. Žalovaný je povinen uhradit žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 2880 Kč k rukám jeho právního zástupce JUDr. Radka Forala, advokáta se sídlem Masarykovo nám. 220, Napajedla.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým bylo pro nezákonnost zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 8. 10. 2007, č. j. 14180/07-1102-700611, a rovněž rozhodnutí Finančního úřadu ve Valašských

Kloboukách (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 2. 2007, č. j. 5085/07/306970/3370 - dodatečný platební výměr č. 1070000008, kterým správce daně dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 120 901 Kč.

Při předběžném posouzení kasační stížnosti senát rozhodující projednávanou věc zjistil, že pátý senát Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp. zn. 5 Afs 15/2009 postoupil podle ustanovení § 17 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), rozšířenému senátu zdejšího soudu k právnímu posouzení otázku, která je shodná se zásadní otázkou posuzovanou v nyní projednávané věci. Jedná se o výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), respektive o způsob počítání tříleté prekluzivní lhůty, tj. zda při počítání tříleté prekluzivní lhůty aplikovat tzv. pravidlo „3+0“ či „3+1“. V souladu s ustanovením § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. proto rozhodl předseda senátu usnesením ze dne 13. 7. 2010, č. j. 9 Afs 104/2009 - 62, o přerušení řízení o kasační stížnosti.

Vzhledem ke skutečnosti, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122, o položené otázce již rozhodl a odpadla tak překážka, pro kterou bylo řízení přerušeno, soud rozhodl výrokem I. tohoto rozsudku o pokračování v řízení a dále o věci meritorně rozhodl.

Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil právní otázku výkladu § 47 zákona o správě daní a poplatků. Nesouhlasí s tím, že krajský soud aplikoval při výkladu předmětného ustanovení pravidlo „3+0“. Následkem jeho aplikace dospěl k nesprávnému závěru, že v předmětné věci uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně již dne 31. 12. 2005. Stěžovatel má naopak za to, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně žalobci začala běžet dne 31. 12. 2003 a končila až dne 31. 12. 2006. Daňová kontrola, která byla zahájena dne 14. 2. 2006, proto byla zahájena ještě v průběhu prekluzivní lhůty, kterou přerušila. Daňová povinnost tak byla žalobci vyměřena v souladu se zákonem. Stěžovatel uvádí, že krajský soud nezohlednil rozdílnou hmotněprávní úpravu u jednotlivých daní. Podotýká, že u daňových povinností, se kterými je spojena povinnost podat daňové přiznání, je třeba počítat běh prekluzivní lhůty od konce roku, ve kterém tato povinnost vznikla. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 42/2008 - 84 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), a argumentaci uvedenou v usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2009 ve věci sp. zn. 5 Afs 15/2009. Stěžovatel konstatuje, že odkaz krajského soudu na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dostupný na http://nalus.usoud.cz, je nepřípadný, neboť závěry v něm uvedené se vztahují jen na specifické okolnosti a skutkový stav jím posuzovaného případu, které nelze

aplikovat na všechny ostatní případy, a to navíc se zpětnou účinností. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti především uvedl, že závěry z výše citovaného nálezu Ústavního soudu lze aplikovat na všechny případy, které mají obdobnou povahu jako případ posuzovaný Ústavním soudem, a to i se zpětnou účinností. Krajský soud proto v tomto případě správně aplikoval pravidlo „3+0“, na základě něhož dochází k daňové prekluzi po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období. Dospěl tak ke správnému závěru, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně žalobci uběhla dnem 31. 12. 2005. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze spisového materiálu vyplývají následující podstatné skutečnosti. Dne 14. 2. 2006 byla u žalobce zahájena daňová kontrola mimo jiné na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Následně správce daně vydal dodatečný platební výměr ze dne 13. 2. 2007, č. j. 5085/07/306970/3370, ve kterém žalobci dodatečně vyměřil předmětnou daň ve výši 120 901 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které však bylo žalovaným zamítnuto rozhodnutím ze dne 8. 10. 2007, č. j. 14180/07-1102-700611, přičemž toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 11. 10. 2007. Žalobce poté podal žalobu ke krajskému soudu, v níž namítl, že daň nebyla doměřena v souladu s § 47 zákona o správě daní a poplatků, když k doměření došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty. Proto navrhl jak zrušení rozhodnutí žalovaného, tak zrušení rozhodnutí správce daně.

Krajský soud dospěl k závěru, že námitka žalobce, že v souzené věci došlo k prekluzi práva ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků, byla oprávněná. Ze správního spisu totiž zjistil, že dne 14. 2. 2006 byla u žalobce zahájena daňová kontrola mimo jiné na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Na základě této kontroly vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 13. 2. 2007, č. j. 5085/07/306970/3370, kterým žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2002 ve výši 120 901 Kč. Toto rozhodnutí napadl žalobce odvoláním, o němž bylo rozhodnuto rozhodnutím žalovaného dne 8. 10. 2007, které nabylo právní moci dne 11. 10. 2007. Krajský soud uvedl, že s ohledem na znění § 47 zákona o správě daní a poplatků a recentní judikaturu Ústavního soudu (nález ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07) a Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 - 110), je nutno dosavadní pravidlo pro vyměření daně „3+1“ nahradit pravidlem „3+0“, z něhož vyplývá, že k daňové prekluzi dochází po uplynutí tří let od konce zdaňovacího

období, v němž vznikla daňová povinnost. Zároveň s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu upozornil na to, že daň je třeba vyměřit ve lhůtě vymezené § 47 zákona o správě daní a poplatků pravomocně. Podle právě uvedeného bylo nutno, aby byla předmětná daň pravomocně vyměřena do dne 31. 12. 2005. Daň však byla pravomocně vyměřena až v roce 2007. Daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za předmětné období, která by byla způsobilá ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků přerušit běh prekluzivní lhůty, však byla provedena až v roce 2006. Krajský soud konstatoval, že rozhodnutí žalovaného, jakož i dodatečný platební výměr, jsou nezákonné, neboť daň byla pravomocně vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty. Tato rozhodnutí proto podle § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušil. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (stěžovatel) výše uvedenou kasační stížnost.

Podstatné pro posouzení věci je zodpovězení otázky, zda krajský soud při přezkumu napadeného rozhodnutí správního orgánu aplikoval pravidlo „3+0“ správně.

Podle dlouholeté soudní i správní praxe se u daňových povinností spojených s povinností předkládat daňové přiznání odvozoval běh tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit daňové přiznání (pravidlo „3+1“). Nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, byl shora uvedený výklad shledán protiústavním s odůvodněním, že výklad, který odvíjí běh prekluzivní lhůty od lhůty pro podání daňového přiznání ve smyslu ustanovení § 40 zákona o správě daní a poplatků, je nepřiměřeně extenzivní, kdy lhůtu v zákoně stanovenou na 3 roky 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.

V nyní projednávané věci prekluzivní lhůta pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, při aplikaci závěrů shora uvedeného nálezu Ústavního soudu, uplynula dne 31. 12. 2005. Při aplikaci pravidla „3+1“ by lhůta pro vyměření daně za uvedené zdaňovací období uplynula 31. 12. 2006 a zahájení daňové kontroly dne 14. 2. 2006 by bylo způsobilé uvedenou lhůtu přerušit a nastolit běh lhůty nové, jejíž uplynutí by připadlo na 31. 12. 2009. Usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122, bylo rozhodnuto, že výklad § 47 zákona 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 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, potvrzený v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, se stal součástí soudní a správní praxe a projevil 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*." Právními závěry rozšířeného senátu zdejšího soudu je nyní rozhodující senát vázán.

Vzhledem ke skutečnosti, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 uplynula v souladu s právními závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu dne 31. 12. 2005, nebylo zahájení daňové kontroly dne 14. 2. 2006 způsobilé její běh přerušit. Dodatečné vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 120 901 Kč, které nabylo právní moci dne 11. 10. 2007, je tak nezákonné.

S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť neúspěšnému stěžovateli náhrada nákladů řízení nepřísluší, a účastníku, který byl v řízení úspěšný, byla náhrada nákladů přiznána podle ustanovení § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, za jeden úkon ve výši 2100 Kč a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč, zvýšených o DPH v sazbě 20 % ve výši 480 Kč, celkem tedy 2880 Kč. Tato částka bude stěžovatelem uhrazena do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 26. ledna 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu