



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: Krajská nemocnice, příspěvková organizace**, IČ 00673544, se sídlem Sociální péče 3316/12A, Ústí nad Labem, zastoupeného JUDr. Ing. Jiřím Lancem, daňovým poradcem se sídlem Moskevská 1/14, Most, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17.12.2009 č.j. 14149/09-1500-506191,

t a k t o :

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se včasně podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17.12.2009, č.j. 14149/09-1500-506191, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Labem o zastavení řízení ze dne 8.9.2009, č.j. 187546/09/214913507506, kterým bylo zastaveno řízení ve věci podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 podaného dne 24.8.2009. Současně se žalobce domáhal zrušení výše uvedeného prvostupňového rozhodnutí.

Žalobce trvá na tom, že dle § 47 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), lze doměřit či vyměřit daň do tří let od zdaňovacího období, ve kterém (nikoli za které) vznikla povinnost podat přiznání (nikoli od vzniku daňové povinnosti). Dále poukazuje na ustanovení § 40 odst. 3 daňového řádu, který ukládá povinnost podat přiznání do tří měsíců od uplynutí zdaňovacího období. Zdaňovací období, které je předmětem sporu, skončilo 31.12.2005. Povinnost podat přiznání vznikla k 31.3.2006, tedy ve zdaňovacím

období končícím 31.12.2006. Lhůta tří let tedy uplynula dle žalobce 31.12.2009. Dodatečné daňové přiznání podané dne 24.8.2009 bylo tedy dle žalobce podáno v zákonné lhůtě a řízení bylo dle jeho názoru zastaveno protiprávně.

Dále žalobce zdůrazňuje princip spočívající v tom, že je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip in dubio pro libertate plyne dle žalobce přímo z ústavního pořádku. Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem. Zdůraznil, že dosavadní praxe správních soudů zastávala názor o začátku běhu tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření a doměření daně citovaný výše. Výklad zákona je dle žalobce nejednoznačný a je tedy třeba jej v pochybnostech vykládat ve prospěch nositele ústavně zaručených práv a svobod. Výklad § 47 daňového řádu musí být dle žalobce nutně jiný v případě možnosti doměřit daň správním rozhodnutím než v případě možnosti snížit svou daňovou povinnost dodatečným přiznáním na nižší daňovou povinnost.

Dále žalobce namítá, že žalovaný spojil rozhodování o odvolání se samostatným řízením o samostatně podaném dodatečném daňovém přiznání podaném dne 30.10.2009. Žalobce trvá na tom, že i o tomto druhém dodatečném daňovém přiznání mělo být rozhodnuto Finančním úřadem v Ústí nad Labem.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu.

Žalovaný ve svém vyjádření konstatuje, že námitky žalobce odpovídají námitkám, které uplatnil žalobce již v rámci odvolacího řízení. Z toho důvodu odkazuje na žalobou napadené rozhodnutí, ve kterém se s těmito námitkami vypořádal.

Dále konstatoval, že Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 2.12.2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, nepředpokládá a tedy ani nestanoví rozdílné posuzování počátku běhu prekluzivní lhůty dle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu v případech, kdy se jedná o podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost, tedy svědčící ve prospěch daňového subjektu. Žalovaný trvá na tom, že nelze rozlišovat při výkladu počátku běhu prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně, zda jde o podání dodatečného přiznání, které je na nižší daňovou povinnost či na vyšší daňovou povinnost, tedy je ve prospěch či neprospěch daňového subjektu.

K námitce týkající se spojení rozhodování o odvolání se samostatným řízením o novém dodatečném daňovém přiznání uvedl žalovaný následující. V uvedené věci probíhalo odvolací řízení a v době podání dalšího dodatečného daňového přiznání nebylo žalovaným o odvolání rozhodnuto. Žalovaný proto postupoval v souladu s ustanovením § 48 odst. 7 a § 50 odst. 3 daňového řádu, kdy uvedené podání bylo posouzeno jako doplnění odvolacího řízení proti rozhodnutí o zastavení řízení. Jednalo se o podání v téže věci, a to i se shodnými údaji, pouze s uvedením rozdílného data zjištění důvodu pro podání dodatečného daňového přiznání. Toto datum by mělo vliv pouze na posunutí subjektivní lhůty, ale nebylo by tím ovlivněno nedodržení objektivní lhůty pro podání dodatečného přiznání. Žádost o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob ze dne 30.10.2009 byla vrácena Finančnímu úřadu v Ústí nad Labem k vyřízení v souladu s ustanovením § 64 odst. 4 daňového řádu, jelikož se jedná o podání procesní povahy.

Na vyjádření žalovaného žalobce reagoval replikou, ve které zdůraznil, že narozdíl od žalovaného dle jeho názoru nález Ústavního soudu ze dne 2.12.2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07

vykládá tak, že právní úprava nemá jednoznačný výklad a proto je třeba ji posuzovat ve prospěch osoby povinné podrobit se veřejné moci.

O věci soud rozhodoval na základě zmocnění § 51 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) bez jednání, neboť žalovaný i žalobce s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu včetně eventuelní prekluze, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Zásadní otázkou v daném případě je otázka počátku běhu tříleté prekluzivní lhůty stanovené v § 47 daňového řádu pro vyměření či doměření daně v případě, kdy bylo daňovým subjektem podáno dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce podal dne 24.8.2009 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 s datem zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání dne 21.8.2009. Správce daně vydal dne 8.9.2009 rozhodnutí č.j. 187546/09/214913507506, kterým dle ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) daňového řádu řízení ve věci podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 zastavil, neboť dospěl k závěru, že daňový subjekt nerespektoval objektivní lhůtu pro vyměření a doměření daně stanovenou v souladu s ustanovením § 47 daňového řádu, neboť tato lhůta nebyla v daném případě prodloužena ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu a samotná tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření a doměření daně marně uplynula dne 31.12.2008. Dodatečné daňové přiznání podané dne 24.8.2009 tak dle žalovaného bylo podáno po marném uplynutí objektivní prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně. Proti uvedenému rozhodnutí podal žalobce dne 21.9.2009 odvolání, které následně doplnil podáním ze dne 23.11.2009. Dne 30.10.2009 dále žalobce předložil správci daně nové dodatečné daňové přiznání v téže věci s totožnými údaji, které byly uvedeny v původně podaném dodatečném daňovém přiznání, pouze s uvedením jiného data zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání (den 4.9.2008), které žalovaný vyhodnotil jako doplnění odvolání, aniž by o něm samostatně rozhodoval.

Skutkově zcela totožným případem se zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7.3.2012, č.j. 8 Afs 64/2011-65. Ze závěrů obsažených v tomto rozhodnutí bude tedy soud při posouzení dané věci vycházet, neboť neshledal jediný důvod, proč by se měl od této judikatury odchýlit.

V posuzované věci je podstatný výklad § 47 daňového řádu ve vztahu k objektivní lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání. Zmíněné ustanovení zásadním způsobem vyložil Ústavní soud i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Ústavní soud nálezem sp. zn. I. ÚS 1611/07 překonal dlouhodobě zastávaný právní názor, že daňová povinnost se podle § 47 daňového řádu prekluduje po uplynutí tří let od konce roku, ve kterém daňový subjekt podal nebo měl podat daňové přiznání (pravidlo „3 + 1“). Podle Ústavního soudu lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu neběží od data, kdy je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání, ale od konce zdaňovacího období, za něž se daňové přiznání podává (pravidlo „3 + 0“). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu potvrdil výklad Ústavního soudu pro všechny typy daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení (usnesení ze dne 12.1.2011, č.j. 1 Afs 27/2009 - 98, č. 2230/2011 Sb. NSS, a č.j. 5 Afs 15/2009 - 122, č. 2229/2011 Sb. NSS).

Ústavní soud se stejně jako rozšířený senát zabýval výkladem § 47 daňového řádu ve vztahu k počátku běhu lhůty, v níž může správce daně vyměřit nebo doměřit daň. Předmětné ustanovení má ovšem vliv i na běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Podle § 41 odst. 4 daňového řádu lze totiž „[d]odatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, proti poslední známé daňové povinnosti, [...] platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a 55b, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak“.

Nejvyšší správní soud ve své judikatuře připustil, že se výklad § 47 daňového řádu vyjádřený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 použije i pro stanovení lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. V rozsudku ze dne 6.9.2011, č.j. 5 Afs 28/2011 - 70, uvedl, že obě již zmíněná usnesení rozšířeného senátu ani nález sp. zn. I. ÚS 1611/07 nečinily rozdíl mezi případy, kdy je řízení zahájeno správcem daně z moci úřední, a případy, kdy dává podnět k jeho zahájení, resp. jím zahajuje řízení daňový subjekt. Počátek běhu prekluzivní lhůty je proto třeba počítat v obou případech shodně.

Dále Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 5 Afs 28/2011 - 70 poukázal na to, že „institut dodatečného daňového přiznání ve světle předchozí právní úpravy nesloužil ke změně daňové povinnosti svědčící jen ve prospěch daňového subjektu, tj. nedocházelo jím ke snížení daně či zvýšení daňové ztráty, nýbrž v mnoha případech sloužil účelu zcela opačnému, tj. daňový subjekt byl povinen podat dodatečné daňové přiznání k dani vyšší, popř. daňové ztrátě nižší“. Pokud by byla lhůta stanovená v § 47 daňového řádu počítána podle pravidla „3 + 1“ jen v případech, kdy daňový subjekt zahájí řízení podáním dodatečného daňového přiznání na daň nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, došlo by k porušení zásady procesní rovnosti daňových subjektů.

Odůvodnění nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 lze jistě chápat tak, že jeho primárním účelem byla ochrana daňového subjektu před extenzivním výkladem lhůty pro vyměření či doměření daně správcem daně. V rozsudku č.j. 5 Afs 28/2011 - 70 však Nejvyšší správní soud připomněl, že předkládací usnesení rozšířenému senátu ve věci vedené pod sp. zn. 5 Afs 15/2009 poukázalo mj. na možnost, že uplatnění pravidla „3 + 0“ nebude svědčit daňovému subjektu. Rozšířený senát však neshledal tento argument důvodným pro odklon od právního názoru vyjádřeného v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07. Ani zdejší soud neshledal v předmětné věci důvody pro odklon od závěrů citovaného nálezu Ústavního soudu a judikatury Nejvyššího správního soudu v dané otázce, jak byla předestřena shora.

Ve vztahu k otázce zásady předvídatelnosti soud konstatuje, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení č.j. 1 Afs 27/2009 - 98 připustil, že nález sp. zn. I. ÚS 1611/07 znamenal zásadní výkladový obrat. Neshledal však důvody, které by ospravedlňovaly odklon od tohoto nálezu – totiž že by nález Ústavního soudu nebyl vůbec odůvodněn, nebo byl odůvodněn argumenty, které lze objektivně považovat za naprosto nedostatečné nebo celkem nepochopitelné, ani jiné důvody, které by byly způsobilé založit úvahu pro odklon od právních názorů obsažených v tomto nálezu. Zohlednil přitom, že právní názor vyslovený v citovaném nálezu byl následován v řadě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, byl respektován správní praxí a projevil se i v legislativě. Shodně se k nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 rozšířený senát postavil i v usnesení č.j. 5 Afs 15/2009 - 122. V případech, kdy použití nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 vede k zúžení subjektivního práva, je ovšem třeba přihlídnout ke kritériím, která pro zásadní změnu judikatury vyslovil Ústavní soud (např. v nálezu ze dne 22.12.2010, sp. zn. III. ÚS 1275/2010, uvedl, že je nutno posoudit kolizi mezi hodnotou soudcovského dotváření práva na straně jedné a hodnotou právní jistoty a předvídatelnosti soudního rozhodování na straně druhé). Pro posouzení možného porušení zásady předvídatelnosti a právní jistoty jsou vždy důležité konkrétní skutkové okolnosti. V daném konkrétním případě podal daňový subjekt dodatečné daňové přiznání dne 24.8.2009, tedy více než devět měsíců po vyhlášení předmětného nálezu. V takovém případě soud porušení zásady předvídatelnosti správního rozhodování neshledal.

Lze shrnout, že model počítání běhu prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu vyjádřený v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 (tedy pravidlo „3 + 0“) je potřeba zásadně vztáhnout nejen na lhůtu pro vyměření či doměření daně, ale také na lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání. Výjimku z tohoto pravidla může představovat zejména situace, kdy daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání přede dnem vyhlášení citovaného nálezu, neboť v okamžiku, kdy činil takový úkon, nemohl objektivně předvídat budoucí judikatorní obrat Ústavního soudu. Tato výjimka se však v posuzované věci vzhledem k jejím skutkovým okolnostem neuplatní.

V daném konkrétním případě tedy bylo podáváno dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2005. S ohledem na výše uvedené skutečnosti v tomto případě prekluzivní lhůta pro vyměření či doměření daně uplynula dne 31.12.2008. V případě dodatečného daňového přiznání podaného daňovým subjektem dne 24.8.2009 bylo takové dodatečné daňové přiznání podáno správci daně po marném uplynutí objektivní prekluzivní tříleté lhůty po vyměření či doměření daně. Dle názoru soudu tedy žalovaný nepochybil, pokud takové dodatečné daňové přiznání posoudil jako přiznání podané po marném uplynutí objektivní prekluzivní lhůty a potvrdil rozhodnutí správce daně, který z uvedeného důvodu řízení zastavil.

Ve vztahu k námitce žalobce týkající se posouzení nového dodatečného daňového přiznání podaného správci daně dne 30.10.2009 ze strany žalovaného, a to jako doplnění odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení, soud uvádí následující. Dodatečné daňové přiznání vyhotovené na předepsaném formuláři a řádně podané u příslušného správce daně, které obsahuje odlišné datum zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání, nelze v žádném případě považovat za doplnění odvolacího řízení vedeného o jiném dodatečném daňovém přiznání. V tomto směru správce daně i žalovaný pochybili. Bude tedy nutné, aby o tomto druhém dodatečném daňovém přiznání bylo vedeno samostatné řízení, které bude ukončeno rozhodnutím. Uvedené pochybení správce daně a žalovaného však

v daném konkrétním případě nemá žádný vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, kterým bylo rozhodováno o odvolání proti rozhodnutí správce daně o zastavení řízení zahájeného podáním dodatečného daňového přiznání doručeného správci daně dne 24.8.2009. Proto uvedené pochybení soud neshledal jako důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti podle obsahu správního spisu vůbec nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 11. září 2012

Za správnost vyhotovení:
Markéta Kubová

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v.r.
předsedkyně senátu