



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a Mgr. Jiřího Gottwalda v právní věci žalobce **K3 SPORT s.r.o.**, se sídlem v Olomouci, I. P. Pavlova 738/116, zastoupeného RNDr. Jarmilou Smetanovou, daňovou poradkyní se sídlem v Olomouci, Ibsenova 496/19, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12.8.2010 č.j. 2470/10-1500-800278, ve věci zastavení daňového řízení,

t a k t o :

- I. Žaloba **se z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12.8.2010 č.j. 2470/10-1500-800278, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Olomouci ze dne 20.1.2010 č.j. 9437/10/379914800188 o zastavení daňového řízení podle ust. § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP).

V žalobě žalobce namítl, že správní orgány obou stupňů rozhodovaly v posuzované věci v rozporu s právními předpisy, v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen Listiny) a také v rozporu s judikaturou. Ke skutkové stránce žalobce uvedl, že dne 29.9.2006 podal řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2005 a správce daně konkludentně k tomuto datu daň ve výši 48.360 Kč vyměřil. Dne 21.12.2009 podal žalobce dodatečné přiznání k dani za stejné zdaňovací období, kterým snižoval svou daňovou povinnost o 7.800 Kč. Správce daně rozhodnutím ze dne 20.1.2010 č.j. 9437/10/379914800188 řízení ve věci podání dodatečného přiznání k dani zastavil z důvodu, že byla zmeškána zákonná lhůta podle ust. § 47 odst. 1 ZSDP. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 2.12.2008 sp. zn. I.ÚS 1611/07, jenž se při aplikaci ust. § 47 odst. 1 ZSDP přiklonil k názoru, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření či doměření daně počíná od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost, nikoliv od konce zdaňovacího období, kdy byla povinnost daňové přiznání podat. Dále žalovaný uvedl, že následně se k tomuto názoru v některých svých rozhodnutích přiklonil i Nejvyšší správní soud (dále jen NSS). Podle žalobce se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou, že se žalobce dostal do právní nejistoty a pochybností při interpretaci ust. § 47 odst. 1 ZSDP, ačkoliv žalobce ve svém odvolání odkazoval na rozsudek NSS ze dne 23.6.2006 č.j. 2 Afs 178/2005-64, podle kterého v případě, že právní předpis z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový, který je vůči daňovému subjektu mírnější. Tím, že se s touto námitkou nevypořádal, žalovaný učinil napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným (viz rozsudek NSS ze dne 10.2.2010 č.j. 1 Afs 75/2009-105). Žalobce dále poukázal na usnesení NSS ze dne 16.6.2009 č.j. 5 Afs 15/2009-105, které rozporuje nález Ústavního soudu a uvedl, že otázka výkladu § 47 odst. 1 ZSDP je ze strany NSS judikována nejednotným způsobem a věc proto byla předložena k rozhodnutí rozšířenému senátu NSS. Dle dostupných informací na www.nssoud.cz nebylo rozšířeným senátem ve věci ke dni podání žaloby rozhodnuto. V posledně označeném rozsudku NSS je také podán výčet rozsudků tohoto soudu, ve kterých je rozhodnutí rozdílné od nálezu Ústavního soudu a které přitom byly vydány po zveřejnění tohoto nálezu.

Žalovaný ve vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, když žalobce v žalobním návrhu neuvádí žádné nové pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že žalobce podal dne 21.12.2009 dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005. Finanční úřad v Olomouci jako správní orgán I. stupně vydal dne 20.1.2010 pod č.j. 9437/10/379914800188 rozhodnutí o zastavení řízení z důvodů uplynutí zákonné lhůty pro vyměření daně za předmětné zdaňovací období ke dni 31.12.2008. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, v němž poukázal na nejednotnost judikatury NSS v době po vydání nálezu Ústavního soudu, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného. V jeho odůvodnění žalovaný odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 2.12.2008 sp. zn. I.ÚS 1611/07 a současně uvedl, že v některých svých rozhodnutích se k tomuto názoru přiklonil i NSS. Současně žalovaný poukázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21.10.2008 č.j. 8 As 47/2005-86 a ze dne 21.10.2008 č.j. 6 As 7/2005-97, z nichž vyplývá, že ustálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu.

Změnu či zpřesnění této judikatury pak lze ve funkčním smyslu považovat za novelu právního předpisu s temporálními účinky, které změna právního předpisu má. Na základě uvedeného žalovaný konstatoval, že lhůta ve smyslu ust. § 47 odst. 1 ZSDP počala běžet, pokud jde o uvedené zdaňovací období, dnem 1.1.2006 a uplynula dnem 31.12.2008. Dospěl tedy k závěru, že odvolání bylo zamítnuto v souladu se zákonem.

Podle ust. § 47 odst. 1 ZSDP, ve znění platném do 31.12.2009 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.

Žalobce vznesl vůči napadenému rozhodnutí jedinou žalobní námitku, a to, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou poukazující na nejednotnost judikatorní praxe NSS ve vztahu k aplikaci ust. § 47 odst. 1 ZSDP, tj. k počátku běhu prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně. Pro posouzení důvodnosti této žalobní námítky je zcela klíčovým nález Ústavního soudu ze dne 2.12.2008 sp. zn. I.ÚS 1611/07, podle kterého: *„Právo vyměřit nebo doměřit daň zaniká po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Jiným výkladem je výslovná tříletá lhůta prodloužena na lhůtu čtyřletou“*. Do doby vydání citovaného nálezu Ústavního soudu ustálená judikatura správních soudů vyšších stupňů zastávala právní teorii tzv. „3+1“, kdy se počátek běhu prekluzivní lhůty počítal až od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Citovaný náález tedy představoval průlom ve výkladu ust. § 47 odst. 1 ZSDP, když nově stanovil počátek běhu prekluzivní lhůty již od konce roku, za nějž se daňové přiznání podává, tedy vyslovil teorii tzv. „3+0“. O žalobcem tvrzené nejednotnosti senátů NSS při rozhodování této právní otázky v době po účinnosti nálezu Ústavního soudu svědčí mj. i ta skutečnost, že výklad § 47 ZSDP byl předložen k rozhodnutí rozšířenému senátu NSS. V době podání žaloby, tj. ke dni 15.10.2010, skutečně rozšířený senát NSS o této otázce nerozhodl. Jeho rozhodnutí bylo vydáno dne 12.1.2011 pod č.j. 5 Afs 15/2009-122, kde vyslovil, že *„výklad § 47 ZSDP 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“*. Krajský soud podotýká, že již před tímto datem existovaly rozsudky NSS, které se jednoznačně přikláněly k citovanému nálezu Ústavního soudu, a to např. rozsudek NSS ze dne 4.2.2009 č.j. 1 Afs 139/2006-108, podle kterého ust. § 47 ZSDP je nutno v souladu s právním názorem judikovaným Ústavním soudem vyložit tak, že k daňové prekluzi dochází po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nikoliv od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Nastolený nový směr judikatorní praxe byl následně posílen dalšími nálezy Ústavního soudu např. nálezem ze dne 24.2.2011 sp. zn. IV.ÚS 1792/07, jímž byl zrušen rozsudek NSS ze dne 25.4.2007 č.j. 9 Ans 1/2007-70, když Ústavní soud opět uzavřel, že lhůta pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 ZSDP se odvíjí od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, nikoliv od data, kdy daňový subjekt přiznání podal. Lze zmínit také náález Ústavního soudu ze dne 18.4.2011 sp. zn. IV.ÚS 2605/07, kterým byl zrušen rozsudek NSS ze dne 29.6.2007 č.j. 5 Aps 5/2006-68. Zde Ústavní soud výslovně uvedl, že: *„Po vydání nálezu Ústavního soudu ze dne 2.12.2008 sp. zn. I.ÚS 1611/07*

(prekluzivní lhůta „3+0“ pro vyměření daně dle § 47 odst. 1 ZSDP), který našel svůj odraz též v legislativní činnosti Parlamentu ČR, se počala formovat nová správní a judikatorní praxe. Z důvodu stability a právní jistoty je třeba na řízení dle citovaného zákona aplikovat nastavený způsob výpočtu prekluzivní lhůty...“

S ohledem na uvedený vývoj judikatorní praxe k předmětné právní otázce dospěl krajský soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného není ohledně námítky právní nejistoty a pochybností ve výkladu § 47 odst. 1 ZSDP nepřezkoumatelné. Naopak žalovaný na str. 2 napadeného rozhodnutí vyjadřuje jednoznačně svůj názor na právní výklad tohoto ustanovení citací nálezu Ústavního soudu ze dne 2.12.2008 sp. zn. I.ÚS 1611/07 a dále odkazem na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21.10.2008 č.j. 8 As 47/2005-86, v němž NSS vyslovil, že ustálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu a že změnu či zpřesnění této judikatury lze ve funkčním smyslu považovat za novelu právního předpisu s temporálními účinky. Ze zmíněných závěrů Ústavního soudu a NSS pak správce daně dovodil svou povinnost aplikovat výklad ust. § 47 odst. 1 ZSDP způsobem, který učinil Ústavní soud. V důsledku uvedené aplikace pak dospěl k závěru o prekluzi práva žalobce podat dodatečné daňové přiznání, když lhůta pro jeho podání uplynula dnem 31.12.2008. Závěry žalovaného považuje proto krajský soud za zcela srozumitelné a přezkoumatelné, přičemž podotýká, že po žalovaném jakožto správci daně II. stupně nelze opodstatněně požadovat, aby činil jakékoliv závěry k rozdílné judikatuře senátů NSS, neboť se jedná o problematiku, která do jeho pravomoci nenáleží.

Žalobce v podané žalobě namítl, že ke dni jejího podání dosud nebylo rozhodnuto rozšířeným senátem NSS o sjednocení rozhodovací praxe NSS k nastíněné právní problematice. Podle ust. § 75 odst. 1 s.ř.s. krajský soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu. Povinnost soudu stanovená tímto ustanovením však nepředstavuje omezení ve vztahu k aplikaci závěrů rozšířeného senátu ze dne 12.1.2011 č.j. 5 Afs 15/2009-122, ačkoliv k jejich přijetí došlo až po podání žaloby, resp. po vydání napadeného rozhodnutí žalovaným. K odůvodnění tohoto svého závěru poukazuje krajský soud opětovně na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21.10.2008 č.j. 8 As 47/2005-86, v němž NSS mj. uvedl, že: *„Soudy rozhodující ve správním soudnictví mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve věcech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních“*. Citovaným stanoviskem rozšířeného senátu NSS je jednoznačně časově vymezen dopad změny judikatury pro správní soudy (ale i pro správní orgány), a to tak, že je závazná ve vztahu k řízením probíhajícím a budoucím.

Krajský soud v posuzované věci neshledal žádné skutkové a právní důvody, pro které by se od citovaného judikátu rozšířeného senátu NSS v posuzované věci odchýlil, stejně jako neshledal žádné skutkové a právní důvody, pro které by se odchýlil od nálezu Ústavního soudu ze dne 2.12.2008 sp. zn. I.ÚS 1611/2007.

Jelikož krajský soud neshledal žalobu důvodnou, podle ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. ji zamítl.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu správního spisu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 11. dubna 2012

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu