



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **J. F.**, zastoupený JUDr. Zuzanou Volfovou, advokátkou se sídlem Svatojánské náměstí 47, P. O. BOX 60, 541 01 Trutnov, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, 400 21, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí ze dne 27. 8. 2003, č. j. 2955/150/03, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 13. 12. 2005, č. j. 59 Ca 133/2003 - 25,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 13. 12. 2005, č. j. 59 Ca 133/2003 - 25, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 27. 8. 2003 rozhodl žalovaný o zamítnutí odvolání žalobce proti rozhodnutí vydanému Finančním úřadem v Jilemnici (dále jen „správce daně“) dne 4. 12. 2002, kterým bylo zastaveno daňové řízení pro nepřipustnost podání podle § 27 odst. 1 písm. h) zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Správce daně a následně i žalovaný v dané věci rozhodli, že dodatečné daňové přiznání žalobce týkající se daně z příjmů fyzických osob za rok 1996 na daňovou povinnost nižší, doručené správci daně dne 29. 11. 2002, bylo podáno opožděně po uplynutí lhůty stanovené § 47 odst. 1 daňového řádu v délce tří let od konce zdaňovacího období.

Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou ke krajskému soudu, v níž s odkazem na rozhodnutí Krajského soudu v Brně (sp. zn. 30 Ca 7/2000) a v Ostravě (sp. zn. 22 Ca 529/2000) namítal nesprávnost rozhodnutí žalovaného, jelikož v průběhu lhůty určené k podání daňového přiznání na daňovou povinnost nižší byl proveden úkon správce daně (daňová kontrola na konci roku 1999), který v souladu s ustanovením § 47 odst. 2 daňového řádu má za následek běh nové lhůty pro podání daňového přiznání na daňovou

povinnost nižší, jež v daném případě skončila až 31. 12. 2002. Podání žalobce bylo tudíž správci daně doručeno včas.

Krajský soud v Ústí nad Labem však žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že žalobce mohl podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší v subjektivní lhůtě při respektování objektivní lhůty tří roků od konce zdaňovacího období, kdy vznikla povinnost podat daňové přiznání, tj. do 31. 12. 2000, přičemž s odkazem na § 47 daňového řádu nelze objektivní lhůtu v daném případě prodlužovat. Krajský soud dovodil, že ze znění § 41 odst. 4 daňového řádu výslovně vyplývá, že toto ustanovení odkazuje jen na § 47 odst. 1 cit. zákona, nikoliv obecně na celé toto ustanovení, na rozdíl od § 41 je ustanovení § 47 určeno výlučně správci daně a z daných ustanovení vyplývá vůle zákonodárce omezit možnost úpravy daňové povinnosti a nastavit daňovým subjektům „nerovné podmínky“ v případě uplatnění daňové povinnosti nižší, která je vyrovnávána výhodnější subjektivní i objektivní lhůtou pro daňový subjekt při užití institutu obnovy řízení či přezkoumání daňových rozhodnutí.

Ve včas podané kasační stížnosti a jejích dvou doplněních žalobce napadl rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem z důvodů obsažených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Žalobce uvedl, že mezi žalobcem a žalovaným není sporný skutkový stav věci, ale výklad ustanovení daňového řádu. Předmětem sporu je posouzení začátku běhu subjektivní lhůty podle § 41 odst. 4 daňového řádu pro podání dodatečného daňového přiznání, přičemž žalobce nesouhlasí s názorem krajského soudu uvedeným v jeho rozhodnutí. Žalobce se domnívá, že na daný případ je nutné aplikovat ustanovení § 47 odst. 2 o přerušení běhu tříleté lhůty k podání daňového přiznání, a to z důvodu daňové kontroly, jež proběhla v roce 1999. V tomto bodě se opírá o již zmiňované rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě a dále o rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Ca 183/99 - 44. Podle žalobce jde v celé věci o výklad toho, zda daňová kontrola je úkonem směřujícím k vyměření daně, a zda má tato kontrola vliv na běh tříleté lhůty a dále o výklad pojmu „znovu“ v ustanovení § 47 odst. 2.

Žalobce dále poukazuje na skutečnost, že danou problematikou se již zabývalo několik soudů s rozdílným přístupem a krajský soud se nevypořádal s tím, proč aplikoval ten který výklad, a argumentačně nevyvrátil výklad odlišný, když se žalobce právě na takový výklad (resp. soudní rozhodnutí) odvolával. Žalobce je dále přesvědčen, že rozhodnutí soudu by vedlo k nerovnoprávnému postavení účastníků řízení, neboť jeden z nich by byl ve zcela zjevné výhodě. Tím dochází k porušení Listiny základních práv a svobod, která naopak rovné postavení účastníků řízení zaručuje; tento konflikt by měl být vyřešen ve prospěch Listiny, která má větší váhu.

Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval ve svém postoji a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

Po stránce věcné není mezi stranami sporu; žalobce podal dne 29. 11. 2002 správci daně dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší za rok 1996, týkající se daně z příjmů fyzických osob, daňová povinnost žalobce na této dani za předmětné zdaňovací

období byla v roce 1999 předmětem daňové kontroly. Předmětem sporu je výklad lhůt k účinnému podání dodatečného daňového přiznání, tedy výklad vzájemného vztahu ustanovení § 41 a § 47 daňového řádu. Zatímco žalovaný i krajský soud zastávají názor, že daňové přiznání na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší lze podat pouze v objektivní lhůtě tříleté, kterou odkazem na § 47 odst. 2 nelze prodlužovat, žalobce zastává názor, že i v tomto případě úkon správce daně směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 běh lhůty přerušuje a dodatečné daňové přiznání lze podat v nově běžící tříleté lhůtě.

První senát Nejvyššího správního soudu při předběžné poradě zaujal názor, že odkaz v § 41 odst. 4 daňového řádu nelze vnímat tak, že je odkazováno pouze na první odstavce § 47 daňového řádu. Tento první odstavec stanoví pouze délku lhůty určené k podání dodatečného daňového přiznání, avšak druhý odstavec stanoví podmínky jejího běhu (možnost jejího přerušení úkonem správce daně); použití tohoto druhého odstavce je tudíž zcela na místě. Jiný přístup, kdy by ustanovení § 47 odst. 2 nebylo možné použít, by byl v rozporu s právem na spravedlivý proces – rovnost zbraní – obsaženém v čl. 37 odst. 3 Listiny, neboť stát – fiskus by měl ke zjištění vyšší daňové povinnosti až desetiletou lhůtu, zatímco daňový subjekt by musel nižší daňovou povinnost uplatnit v nesrovnatelně kratší lhůtě tří let.

Tento právní názor byl však v rozporu s názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2006, č. j. 5 Afs 75/2005 - 65, www.nssoud.cz a v rozsudku ze dne 5. 10. 2006, č. j. 7 Afs 158/2005 - 73, www.nssoud.cz. Podle tohoto právního názoru lze dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší uplatnit pouze v objektivní tříleté lhůtě stanovené v § 47 odst. 1 daňového řádu. Použití druhého odstavce § 47 d. ř. o přetržení běhu tříleté lhůty v případě úkonu správce daně není možné, neboť ustanovení § 41 odst. 4 odkazuje výslovně pouze na první odstavec § 47 d. ř. Tříletá lhůta je navíc lhůtou objektivní. Její počátek proto není možné posunovat.

Za této situace postupoval první senát v souladu s ustanovením § 17 odst. 1 s. ř. s. a spornou otázku předložil k rozhodnutí rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

Rozšířený senát ve svém usnesení ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 – 60, po obšírné argumentaci, se kterou měli účastníci možnost se seznámit v písemném vyhotovení tohoto rozhodnutí, které jim bylo doručeno, dospěl k závěru, že *daňový subjekt, kterému vzniká dle ustanovení § 41 odst. 1 d. ř. možnost předložit dodatečné daňové přiznání proto, že jeho daňová povinnost má být nižší nebo daňová ztráta vyšší, je může platně podat v týchž objektivních lhůtách, jaké zákon stanoví správci daně pro vyměření daně, doměření daně či pro přiznání nároku na daňový odpočet (§ 47 odst. 1, 2 daňového řádu), tzn. do 3 let, nejpozději však do 10 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat řádné daňové přiznání. Úkony správce daně, které směřují k přezkoušení správnosti daňové povinnosti či k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, tak způsobují přerušování běhu tříleté lhůty stanovené v § 47 odst. 1 d. ř. Daňový subjekt může tedy splnit svoji zákonnou povinnost, zjistí-li, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší (§ 41 odst. 1 daňového řádu), ale též uplatnit své právo, zjistí-li, že jeho daňová povinnost má být nižší nebo daňová ztráta vyšší (§ 41 odst. 4 daňového řádu) i poté, co po přerušování tříleté lhůty k vyměření či doměření daně počala tato lhůta běžet znovu (s výjimkami uvedenými ve větě druhé tohoto odstavce). Nejzazší lhůtou pro podání dodatečného daňového přiznání podle § 41 odst. 1 d. ř. je však vždy lhůta deseti let,*

stanovená v § 47 odst. 2 d. ř., a to jak pro daňové přiznání „směrem nahoru“, tak „směrem dolů“.

Jestliže tedy krajský soud k předmětné právní otázce zaujal výklad opačný a dospěl k závěru, že žalobce mohl podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší jen ve lhůtě stanovené v § 47 odst. 1 daňového řádu a o vyloučení možnosti aplikace § 47 odst. 2 cit. zákona opřel své zamítavé stanovisko k podané žalobě, je rozhodnutí krajského soudu v rozporu se zákonem.

Žalobce se svými námitkami tedy uspěl; Nejvyšší správní soud proto zrušil napadené rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu a věc projedná meritorně. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. října 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu