

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **ČSAD JIHOTRANS a. s.**, se sídlem Pekárenská 255/77, České Budějovice, zast. advokátem JUDr. Vladimírem Císařem, se sídlem AK Boženy Němcové 583/33, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 11. 2008, č. j. 10 Ca 164/2008 - 60,

t a k t o :

Věc **se postupuje** dle ust. § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Výše označeným rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále „krajský soud“) byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2008, č. j. 1426/08 - 1200, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 25. 6. 2007, č. j. 181564/07/077910/2760 ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 1 411 430 Kč.

Krajský soud v rozsáhlém odůvodnění svého rozsudku uvedl, že v daném případě námitka prekluze nemá opodstatnění, neboť správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní). Soud uvedl, že správce daně postupoval při posuzování uskutečněných výdajů v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, rozhodoval na základě řádně shromážděných podkladů a při správně zjištěném skutkovém stavu učinil právní zjištění odpovídající ustanovením § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; současně respektoval ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud uzavřel, že v daném případě byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 dodatečně vyměřena v souladu s procesními předpisy upravujícími daňové řízení, finanční orgány nezasáhly do ústavních práv stěžovatele, kterých se svou žalobou domáhal.

Proti zamítavému rozsudku podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které uplatňuje důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Především nesouhlasí se závěrem krajského soudu o tom, že v daném případě nemá námitka prekluze opodstatnění, neboť správce daně, dle názoru stěžovatele, nepostupoval v souladu s ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, a vydal dodatečný platební výměr po lhůtě stanovené zákonem. Stěžovatel konstatuje, že krajský soud ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků vykládá extenzivně, tímto výkladem výslovnou tříletou lhůtu prodlužuje na lhůtu čtyřletou. Nesprávně tedy hodnotí běh prekluzivní doby, když ve svém rozhodnutí dále uvádí, že v daném případě začala běžet tříletá lhůta pro zánik práva doměřit daň od konce roku 2002 a tato lhůta uplynula v závěru roku 2005. Stěžovatel namítá, že tento závěr je s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, č. j. I. ÚS 1611/07 nesprávný. V daném případě posuzovaným obdobím je rok 2001, koncem tohoto zdaňovacího období rozhodným pro počátek běhu lhůty pro doměření daně z příjmů právnických osob je den 31. 12. 2001 a daňová kontrola musí být zahájena ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, za nějž vznikla daňová povinnost, tj. do 31. 12. 2004. Daňová kontrola byla nepochybně zahájena až dne 28. 11. 2005, tedy po marném uplynutí lhůty k vyměření či doměření daně. Rozhodnutím krajského soudu byla, dle stěžovatele, porušena základní práva stěžovatele zakotvená v Listině základních práv a svobod, zejména právo vlastnické garantované čl. 11 Listiny.

V dalších bodech obsáhlé kasační stížnosti je stěžovatelem namítáno zejména nesprávné právní zhodnocení okolností daného případu krajským soudem; soud dle jeho názoru nesprávně hodnotil procesní postup správce daně I. stupně a žalovaného při dokazování, zejména pak při získávání a hodnocení jednotlivých důkazních prostředků. Dokazování neprovedené v souladu s ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a nerespektování ust. § 2 odst. 1 cit. zákona dle stěžovatele vyústilo v nedostatečně zjištěný skutkový stav a způsobilo nezákonnost rozhodnutí. Právní otázka ohledně prokázání oprávněnosti uplatněných nákladů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pak byla krajským soudem posouzena nesprávně.

Rozhodující pátý senát Nejvyššího správního soudu zjistil při předběžném posouzení věci stran prvé námitky stěžovatele ohledně prekluze práva daň vyměřit, jež je pro další projednání věci samé stěžejní, že tato právní otázka je Nejvyšším správním soudem judikována nejednotným způsobem.

Dospěje-li senát při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu (§ 17 odst. 1 s. ř. s.).

Ke lhůtě pro vyměření dle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se vyslovil ve svém rozsudku ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 - 108 první senát Nejvyššího správního soudu, když akceptoval pro něj závazný názor Ústavního soudu vyjádřený v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, kterým bylo zrušeno jeho původní rozhodnutí ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 Afs 139/2006 - 75. Ústavní soud provedl výklad ustanovení § 47 cit. zákona tak, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně, stanovená citovaným ustanovením, počíná běžet od konce zdaňovacího

období, za něž vznikla povinnost daň odvést, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Ústavní soud v odůvodnění citovaného nálezu odkázal na svou dřívější judikaturu a z ní vyplývající základní principy týkající se aplikace a interpretace daňového práva – zejména princip *in dubio pro libertate* či princip zákazu libovůle při výkonu státní moci. Za absurdní tedy považoval výklad § 47 daňového řádu podaný Nejvyšším správním soudem, protože „*složitým výkladem prodlužuje jasně stanovenou tříletou lhůtu na lhůtu čtyřletou. Výsledkem je prodloužení nejistoty daňového subjektu (...).*“ *Dle Ústavního soudu tak Nejvyšší správní soud v daném případě „zaujal výklad, který potvrdil jako správný postup správce daně, který „otevřel“ lhůtu k vyměření daně (jejíž maximální délka byla vyložena extenzivně), v samém jejím konci, po předchozí nečinnosti.“*

První senát tedy v intencích citovaného nálezu v rozsudku ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 - 108 konstatoval ve svém rozhodnutí, že ve vztahu k otázce zániku lhůty k vyměření daně, Ústavní soud popřel dosavadní model počítání lhůt označovaný také „1 + 3“, přičemž za správný považoval model, jež by bylo možné označit „0 + 3“. Podle něj 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. První senát uzavřel, že *ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků je tedy nutno interpretovat ve světle principu in dubio pro libertate, tzn. v případě pochybností se přiklonit k takovému výkladu citované normy, který nejméně zasahuje do ústavně garantovaných práv jednotlivce.*

Také v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2009 č. j. 8 Afs 3/2009 - 101 bylo ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků vyloženo tak, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně, počíná běžet od konce zdaňovacího období, za něž vznikla povinnost daň odvést, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Oproti výše uvedeným názorům pak stojí argumentace učiněná v rozsudku zdejšího soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 42/2008 - 84, ve kterém je mimo jiné uvedeno: *(...) „Zákon z hlediska běhu prekluzivní lhůty, ve které zaniká právo státu vyměřit či dodatečně vyměřit daň, rozlišuje dva počátky běhu prekluzivní lhůty: u těch daňových povinností, u kterých existuje zákonná povinnost předložit daňové přiznání odvozuje běh prekluzivní lhůty od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání; u daňových povinností, se kterými není spojena povinnost předkládat daňové přiznání pak odvozuje běh prekluzivní lhůty od konce kalendářního roku ve kterém daňová povinnost vznikla. Obdobným způsobem pak stanoví i konec prekluzivní lhůty, když stanoví, že „vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat“.*

Podle zde vysloveného právního názoru je rozdílný počátek i konec běhu prekluzivní lhůty v závislosti na tom, zda zákon spojuje s určitou daňovou povinností povinnost předložit daňové přiznání či nikoliv. V již zmiňovaném rozsudku ze dne 22. 1.

2009, č. j. 9 Afs 42/2008 - 84 se dále uvádí: „(...) *tam, kde jsou příjmy podrobeny např. srážkové dani, je vznik daňové povinnosti stanoven ve vazbě na povinnost plátce provést řádnou a včasnou srážku, tj. při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch oprávněného příjemce určitého příjmu, nikoli ve vazbě na daňové přiznání. Včasným a správným provedením srážky je daňová povinnost vypořádána. Je tedy logické, že prekluzivní lhůta pro vyměření této daňové povinnosti se odvíjí od konce roku, ve kterém povinnost srazit daň vznikla. Pokud jde však o daně, se kterými zákon spojuje povinnost předložit daňové přiznání, je nanejvýš logické odvodit počátek běhu prekluzivní lhůty od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit přiznání k dani, neboť před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání není daň splatná, daňový subjekt nemá povinnost ani daň přiznat ani ji uhradit, a správce daně ani není před uplynutím lhůty pro podání přiznání oprávněn splnění předmětné povinnosti prověřovat.*“

Senát nyní ve věci rozhodnutí sdílí argumentaci, jakož i závěry z ní dovozené, tak, jak ve svém rozhodnutí uvedl 9. senát.

Předmětem sporného právního posouzení v projednávané věci je aplikace ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Ustanovení § 47 odst. 1 cit. zákona zní: „*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.*“

Odst. 2 cit. ustanovení zní: „*Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*“

V projednávané věci se jedná o daň z příjmů právnických osob, přičemž posuzovaným je zdaňovací období roku 2001, za které bylo podáno daňové přiznání dne 26. 6. 2002. Dle názoru 5. senátu je *dies a quo* pro počátek běhu lhůty pro doměření daně z příjmů právnických osob za rok 2001 den 31. 12. 2002, neboť teprve v roce 2002 vznikla povinnost podat daňové přiznání. Daňová kontrola byla zahájena dne 28. 11. 2005, tedy ve lhůtě stanovené v ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Předkládající senát má za to, že námitka stěžovatele stran prekluze práva dodatečně vyměřit daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 není opodstatněná, vychází přitom z následujících úvah:

Pátý senát, jakkoli si je vědom existence nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 jakož i rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 - 108 a rozsudku ze dne 25. 2. 2009 č. j. 8 Afs 3/2009 - 101, se nadto

domnívá, že výklad ust. § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků, který nerozlišuje vznik daňové povinnosti v souladu s hmotně-právními předpisy a vznik daňové povinnosti spojenou s povinností překládat daňové přiznání, je nesprávný, neboť nezohledňuje povahu jednotlivých daní.

Přistoupíme-li k výkladu cit. ust. § 47 cit. zákona z hlediska jeho gramatického znění i účelu, pak z pohledu běhu prekluzivní lhůty, v níž zaniká právo státu vyměřit či dodatečně vyměřit daň, jsou rozlišovány dva počátky běhu prekluzivní lhůty. U těch daňových povinností, u kterých existuje zákonná povinnost předložit daňové přiznání, citované ustanovení odvozuje běh prekluzivní lhůty od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání. U daňových povinností, se kterými není spojena povinnost předkládat daňové přiznání pak odvozuje běh prekluzivní lhůty od konce kalendářního roku, ve kterém daňová povinnost vznikla. Obdobně je stanoven i konec prekluzivní lhůty v odst. 2 cit. ustanovení, podle něhož: *„vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat“*.

Především je nutno při posuzování počátku i konce prekluzivní lhůty vycházet z toho, zda zákon spojuje s určitou daňovou povinností povinnost předložit daňové přiznání či nikoliv. Je tedy nutno rozlišovat povahu zákonem upravených daní a vycházet tak i z jednotlivých hmotně-právních úprav. V případech, kde jsou např. příjmy podrobeny srážkové dani, je daňová povinnost stanovena ve vazbě na povinnost plátce provést řádnou a včasnou srážku, tj. při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch oprávněného příjemce určitého příjmu, nikoli ve vazbě na daňové přiznání. Včasným a správným provedením srážky je daňová povinnost vypořádána. Je tedy logické, že prekluzivní lhůta pro vyměření této daňové povinnosti se odvíjí od konce roku, ve kterém povinnost srazit daň vznikla.

Pokud jde však o daně, se kterými zákon spojuje povinnost předložit daňové přiznání, je daňová povinnost splatná až ve lhůtě pro podání přiznání a je tedy vypořádána až po skončení zdaňovacího období.

V případě daně z příjmů se daňové přiznání k dani z příjmů podává do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období (§ 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků). Pokud je daňový subjekt zastoupen daňovým poradcem, který mu zpracovává daňové přiznání, či jeho účetnictví musí být dle zákona ověřeno auditorem, činí lhůta pro podání daňového přiznání 6 měsíců. Správce daně může v obou případech prodloužit lhůtu pro podání přiznání o 3 měsíce (odst. 6). Pokud součástí zdaňovaných příjmů jsou též příjmy ze zahraničí, může správce daně prodloužit lhůtu až na 10 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

Stát je v daňovém řízení zpravidla v autoritativním postavení. Možnost podat daňové přiznání je vyjádření určité výjimky, kdy je ponechána jistá autonomie vůle daňového subjektu, aby si sám daň vypočítal, uvedl též případné výjimky, osvobození, zvýhodnění, slevy, odpočty a vyčíslil jejich výši (§ 40 odst. 13 zákona o správě daní a poplatků). Zákon zde presumuje postup podřízených subjektů při realizaci hmotného

práva, kdy se *a priori* nejedná o řízení před orgánem veřejné moci, nýbrž jde o proceduru, kterou daňový subjekt sám sobě nebo plátce poplatníkovi stanovuje na základě daňových hmotně-právních norem daňovou povinnost, a to s užitím předepsané techniky, zákonem presumovaným způsobem. Tuto povinnost pak daňový subjekt deklaruje předepsaným způsobem mocensky nadřízenému orgánu (správci daně), přičemž tato deklarace má obdobné právní účinky jako rozhodnutí v řízení, a deklarovanou povinnost sám opět předepsaným postupem vykoná. Narozdíl od jiných postupů (např. daňová kontrola), které jsou autoritativní aplikací norem daňového práva hmotného, zde v případě podávání daňových přiznání, se autoritativní prvek použije sekundárně, tedy teprve v případě selhání podřízeného subjektu při primární „autoaplikaci“ příslušných norem daňového práva hmotného (např. § 44 cit. zákona).

Tento způsob realizace norem daňového práva hmotného vzhledem k zvláštní realizační proceduře, jejímž výsledkem je zmíněná deklarace povinnosti v podobě daňového přiznání znamená, že stát ponechává daňovému subjektu jistou svobodnou vůli v tom, jakým rozsahem při výpočtu daňové povinnosti zasáhne daňový subjekt do své majetkové sféry a za tímto účelem stanoví i přiměřené lhůty ke splnění deklarace daňové povinnosti. Z praxe je všeobecně známo, že k 31. 12. kal. roku má daňový subjekt pouhou povědomost o svém výsledku hospodaření, avšak teprve v daňovém přiznání svůj výsledek hospodaření zákonným způsobem „optimalizuje“, teprve pak lze také hovořit o daňové povinnosti. Až v daňovém přiznání totiž může daňový subjekt např. odečíst od základu daně odčitatelné položky (§ 34 zákona o dani z příjmů), uplatňovat výdaje procentem z příjmů (např. § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů), slevy na dani a daňová zvýhodnění (např. § 35 a násl.). Z povahy daňového řízení, jež je ovládáno zásadou formální pravdy, jakož i z povahy příkladem uváděné daně z příjmů, lze hovořit o tom, že částka vypočtené daně neodpovídá reálným výsledkům hospodaření či podnikání, které by mohl nebo měl daňový subjekt k 31. 12. kal. roku znát.

Podle ust. § 40 odst. 1 zákona o správě daní daňové přiznání a hlášení je povinen podat každý, komu vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost.

Podle ust. § 38g zákona o daních z příjmů je daňové přiznání povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 15 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby.

Lze jistě např. připustit, že překročením částky 15 000 Kč daňový subjekt – fyzická osoba již v průběhu zdaňovacího období najisto ví, že jeho příjmy za kalendářní rok překročily zákonem určenou hranici, a vznikla mu daňová povinnost, resp. mu vznikne povinnost podat daňové přiznání, neví však v okamžiku dosažení příjmu její konečnou výši, ledaže by již s určitostí věděl, že žádné další příjmy neobdrží a současně nevynaloží jediný výdaj. Dokonce lze připustit i možnost, že daňový subjekt mít výdaje bude, avšak v daňovém přiznání je neuplatní nebo je uplatní v omezeném rozsahu, neboť zákon mu nestanoví povinnost výdaje uplatnit a daňově tak uzнат jeho výdaje (náklady), tato povinnost stíhá toliko jeho příjmy (výnosy), přičemž teprve uplatněním shora příkladem citovaných alternativních položek, ovlivní rozsah skutečně zdaněných příjmů, majetku

apod. Taktéž v případě, kdy např. daňový subjekt vede daňovou evidenci nebo má příjmy z autorských práv apod., koncem roku jsou prováděny platby převodem z účtu určené subjektu, daňový subjekt neví, ve kterém období banka skutečně provede platební operaci a zda např. přijatá platba bude příjmem starého roku či zda se bude jednat již o příjem v dalším roce a ovlivní tak výši daně až v následujícím zdaňovacím období. Daňový subjekt konečně ke konci kalendářního roku neví, zda bude mít za daný kalendářní rok povinnost podat daňové přiznání, například tehdy, pokud započne pobírat příjmy ze závislé činnosti u více než dvou zaměstnavatelů v prosinci daného roku. Podle § 5 odst. 4 zákona o daních z příjmů se za příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky určitého zdaňovacího období považují všechny příjmy vyplacené poplatníkovi nebo jím obdržené do 31 dnů po skončení zdaňovacího období. Takovým příjmem zdaňovacího období, který je zúčtován a vyplacen až v lednu následujícího zdaňovacího období, je mzda za měsíc prosinec.

Nelze nadto ani pominout, právě pro případ právnických osob, ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Lhůta pro podání daňového přiznání se tedy otevírá uplynutím zdaňovacího období, přičemž je plně v dispozici daňového subjektu, kdy v rámci lhůty pro podání daňového přiznání daňové přiznání skutečně podá. Daňový subjekt nemůže být nucen správcem daně, aby podal daňové přiznání, jestliže lhůta pro jeho podání ještě neuplynula. Tento názor podporuje i ustanovení § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, které umožňuje správci daně, stanovit daň podle pomůcek, pokud nebylo podáno daňové přiznání včas, a to ani po výzvě správce daně. Správce daně však může vyzvat daňový subjekt k podání daňového přiznání teprve tehdy, uplynula-li lhůta pro jeho podání. Obdobně může správce daně zahájit vytýkácí řízení dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, pouze až poté, kdy bylo daňové přiznání v souladu se zákonem stanovenou lhůtou pro jeho podání předloženo. Pokud jde o možnost zahájit daňovou kontrolu, ustanovení o daňové kontrole sice explicitně nezahrnují žádné časové meze, lze však vyjít ze zákonného vymezení účelu daňové kontroly. Daňovou kontrolou se prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, proto nelze akceptovat, aby správce daně zahájil daňovou kontrolu (tj. prověřoval daňový základ), jestliže ještě neuplynula lhůta pro podání daňového přiznání a daňový subjekt tudíž nemá povinnost výši daňového základu, který by hodlal správce daně prověřovat, tomuto sdělit. Předčasně zahájená daňová kontrola by pak stejně jako kontrola zahájená po uplynutí lhůty k vyměření daně představovala nezákonný zásah. Z toho vyplývá, že správce daně nemůže učinit žádný úkon směřující k vyměření daně dříve, než daňový subjekt podá daňové přiznání, či než marně uplyne lhůta pro jeho podání. Opačný závěr by představoval zásah do autonomie vůle jedince.

Počátek běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně je tak nutno logicky odvozovat od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit přiznání k dani, neboť před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání není daň splatná, daňový subjekt nemá povinnost ani daň přiznat ani ji uhradit a zpravidla ani nezná její přesnou výši (z toho důvodu je také lhůta pro podání přiznání u subjektů mající povinnost mít

účetní závěrku ověřenou auditorem vázána až na 30. 6. následujícího období, jsou-li součástí příjmy z ciziny, je tato lhůta ještě delší – viz výše). Správce daně není před uplynutím lhůty pro podání přiznání oprávněn výši daňové povinnosti jakkoli prověřovat, natož přistoupit k jejímu vyměření. Toliko snad výkladem ad absurdum by bylo lze dovozovat, že správci daně již přesto, že neexistuje „nic, co by bylo možno vyměřit“, již běží prekluzivní lhůta pro vyměření.

Prodloužení tříleté lhůty na čtyřletou lhůtu není, dle předkládajícího senátu, způsobeno výkladem ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, ale např. skutečností, že zdaňovacím obdobím na dani z příjmů fyzických a právnických osob je obecně kalendářní rok (popř. hospodářský rok). Srovnatelná situace je pak i v případě silniční daně, kde je zdaňovacím obdobím také kalendářní rok. Uplatnění daně z přidané hodnoty, ať už jde o vlastní daňovou povinnost či nárok na odpočet daně, je také spojeno s povinností za příslušné zdaňovací období předložit do 25 dnů od jeho skončení daňové přiznání a při posuzování běhu prekluzivní lhůty se vychází ze stejného ustanovení, tj. § 47 zákona o správě daní a poplatků, i stejného výkladu, kdy rozdíl činí v obou výkladech buď kalendářní měsíc nebo kalendářní čtvrtletí, v závislosti na délce příslušného zdaňovacího období. Otázka výkladu § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pak nemá žádný vliv na počítání lhůty k vyměření daně z nemovitostí a daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí. V obecné rovině lze dokonce konstatovat, že v závislosti na hmotně-právní úpravě reálná lhůta k vyměření daně (včetně poplatků) činí více než tři roky u těch daní a poplatků, které jsou neutrální vůči výkladu § 47 zákona o správě daní a poplatků, popř. obsahují vlastní úpravu lhůty k vyměření.

Vzhledem k tomu, že povinnost podat daňové přiznání za zdaňovací období v případě většiny zákonem upravených daní vzniká až v následujícím zdaňovacím období, je žádoucí počítat běh tříleté prekluzivní lhůty až od konce zdaňovacího období, ve kterém musí daňový subjekt podat daňové přiznání. Běh prekluzivní lhůty nemůže být počítán v době, kdy ještě stát nemá legitimní právo daň vyměřit ani jakkoli jinak realizovat své pravomoci. Nejde tedy o svévolné prodlužování počítání běhu lhůty, nýbrž o gramatický i logický výklad zákonného ustanovení.

Pro výše uvedený právní názor tj. model počítání běhu lhůty způsobem tzv. 1+3, lze podpůrně užít i dřívější (historické) právní úpravy, jakkoli se v ní jedná o lhůtu promlčecí nikoli prekluzivní, a i zde jsou rozlišovány dva počátky běhu promlčecích lhůt. Např. již zákonem z 18. března 1878, č. 31 ř. z., *týkající se promlčení přímých daní, poplatků z dolových měř a výhradních kutišť, spotřebních daní, tax, kolkových a přímých poplatků*, je počátek běhu lhůty rozlišen na případy, zda existuje ohlašovací povinnost či nikoliv, kdy ust. § 1 zní: „Promlčení se počíná uplynutím správního roku, ve kterém strana splnila svou ohlašovací povinnost pokud se týče povinnosti dodati podklady pro vyměření nebo předpisu, nebo není-li na straně taková povinnost, uplynutím správního roku, v němž povstal příslušný poplatek.“

K uvedenému zaujímala stanovisko i tehdejší judikatura, např.: „*Plynutí pětiletého promlčení pro předpis poplatku, jež dlužno zapraviti, jenž však skutečně zapraven nebyl, se počíná teprve časovým okamžikem, kterého nabyl finanční úřad možnosti, přikročiti k vyměření.*“ (Nález z 19. února 1907, č. 415, Budwinski, Sammlung der Erkenntnisse des

Verwaltungsgerichtshofes, Vídeň). Jako další lze uvést např. nálezn Nejvyššího správního soudu z 26. března 1925, č. 5402, který konstatoval: „*Pětiletá promlčecí lhůta se počíná při právních jednáních, jež dlužno ohlásiti k vyměření poplatků, teprve časovým okamžikem, kdy byla splněna ohlašovací povinnost.*”

Taktéž zákon č. 76/1927 Sb. (ze dne 15. června 1927) o přímých daních, obsahuje ustanovení stran promlčení práva státu daň vyměřit, kde je v ust. § 277 mimo jiné uvedeno:

„(1) *Právo státu vyměřiti daň promlčuje se v 5 letech.*

(2) *Promlčení se počíná, jakmile prošel rok, ve kterém strana vyhověla své povinnosti podati oznámení, pokud se týče přiznání nebo oznámiti základy pro vyměření daně; není-li zde takové povinnosti, počíná se promlčení, jakmile prošel rok, ve kterém vznikla daňová povinnost.*

(3) *Jestliže pro zanedbání povinnosti stranou daň vůbec nebyla vyměřena anebo byla vyměřena menší částkou anebo daň, kterou dlužno zapracovati bez úředního vyměření, vůbec nebyla zapravena anebo byla zapravena jen z části, počíná promlčecí lhůta v odst. 1. zmíněná běžeti teprve, když prošel rok, v němž bylo vyměřovacímu úřadu umožněno, aby daň, pokud se týče dodatek, vyměřil.*”

Lze tedy shrnout, že v současné právní úpravě ohledně počítání běhu prekluzivní lhůty dle ust. § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků, neexistuje nejednoznačné znění, které by odůvodňovalo uplatnění principu *dubio pro libertate*, naopak jsou zákonem důsledně rozlišeny dva počátky běhu lhůt právě s ohledem na rozličnou povahu hmotně-právních úprav jednotlivých daní. Jestliže má daňový subjekt povinnost podat daňové přiznání až v následujícím zdaňovacím období, je pak také zcela evidentní, že teprve s tímto obdobím musí být spojeny právní následky splnění jeho „ohlašovací povinnosti“. Pokud je zákonným způsobem stanovena lhůta pro splnění povinnosti ze strany daňového subjektu (podat daňové přiznání), teprve tehdy lze tuto lhůtu aplikovat i na úkony správce daně. Z citovaného ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků nevyplývá, že by bylo možno takto zákonodárcem jednoznačně projevenou vůli revidovat výkladem, jenž relevantní ustanovení zákona ohledně běhu prekluzivních lhůt, v rozporu se zněním zákona, judikaturou pozměňuje. Nemožnost interpretace jdoucí proti smyslu zákonné úpravy, pak nemůže být ospravedlněna ani případným použitím zásady *dubio pro libertate*.

Jelikož je otázka výkladu ust. § 47 zákona o správě daní judikována Nejvyšším správním soudem nejednotným způsobem, nyní rozhodující senát věc v souladu s ust. § 17 s. ř. s. předkládá k rozhodnutí rozšířenému senátu.

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa, JUDr. Michal Mazanec, JUDr. Karel Šimka, JUDr. Jakub Camrda, JUDr. Marie Turková, JUDr. Miluše Došková a JUDr. Jaroslav Vlašín.

Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení (§ 8 odst. 1 s. ř. s.).

V Brně dne 16. června 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu