

Spis 1 Afs 35/2009 byl spojen se spisem číslo 1 Afs 34/2009 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **D. Z.**, zastoupeného JUDr. Miloslavem Noskem, advokátem se sídlem Nádražní 24, 513 01 Semily, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 5. 2008, č. j. 6344/08-1500-506197, č. j. 6343/08-1500-506197, a ze dne 12. 8. 2008, č. j. 9436/08-1500-506476 a č. j. 9624/08-1500-506476, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 1. 2009, č. j. 15 Ca 139/2008 - 23, č. j. 15 Ca 136/2008 - 23, a ze dne 8. 4. 2009 č. j. 15 Ca 229/2008 - 22 a č. j. 15 Ca 230/2008 - 23,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 1 Afs 34/2009, 1 Afs 35/2009, 1 Afs 61/2009 a 1 Afs 62/2009 **se spojují** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 34/2009.
- II. Kasační stížnosti **se zamítají**.
- III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 28. 1. 2009, č. j. 15 Ca 139/2008 - 23, zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2008, č. j. 6344/08-1500-506197, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Lounech ze dne 25. 2. 2008, č. j. 13987/08/201960/0107, jímž bylo podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), zastaveno řízení ve věci podání dodatečného daňového přiznání k dani z nemovitostí za rok 2004 podaného dne 31. 12. 2007.

Obdobně rozsudkem ze dne 28. 1. 2009, č. j. 15 Ca 136/2008 - 23, zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2008, č. j. 6343/08-1500-506197, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Žatci ze dne 21. 2. 2008, č. j. 11399/08/203960/5408, jímž bylo podle § 27 odst. 1 písm. d) daňového řádu, zastaveno řízení ve věci podání dodatečného daňového přiznání k dani z nemovitostí za rok 2004 podaného dne 31. 12. 2007.

Dále rozsudkem ze dne 8. 4. 2009, č. j. 15 Ca 229/2008 - 22, zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2008, č. j. 9436/08-1500-506476, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Frýdlantě ze dne 17. 1. 2008, č. j. 968/08/193970/5063, jímž bylo podle § 27 odst. 1 písm. d) daňového řádu, zastaveno řízení ve věci podání dodatečného daňového přiznání k dani z nemovitostí za rok 2004 podaného dne 18. 12. 2007.

Konečně rozsudkem ze dne 8. 4. 2009, č. j. 15 Ca 230/2008 - 23, zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2008, č. j. 9624/08-1500-506476, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Teplicích ze dne 25. 4. 2008, č. j. 85907/08/210960/1481, jímž bylo podle § 27 odst. 1 písm. d) daňového řádu, zastaveno řízení ve věci podání dodatečného daňového přiznání k dani z nemovitostí za rok 2004 podaného dne 19. 12. 2007.

Ve všech čtyřech případech se krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného, že jednotliví správci daně nemohli provést řízení na základě žalobcem podaných dodatečných daňových přiznání, neboť k doměření daně by došlo až po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty, která skončila dne 31. 12. 2007. Krajský soud rovněž přisvědčil žalovanému v tom, že podání dodatečného daňového přiznání žalobcem není úkonem způsobilým běh předmětné prekluzivní lhůty přerušit.

Žalobce napadl citované rozsudky krajského soudu kasačními stížnostmi pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.). Ve všech kasačních stížnostech shodně tvrdil, že nevznikly pochybnosti o tom, že podal dodatečná daňová přiznání včas. Krajský soud také podle žalobce neměl pochybnosti o tom, že se jednalo o úkony směřující k vyměření daně ve smyslu § 47 daňového řádu. Žalobce nicméně nesouhlasí s názorem krajského soudu, že běh nové tříleté prekluzivní lhůty k doměření daně vyvolává pouze úkon správce daně, neboť zákonodárce zcela úmyslně neříká, o čí úkon se má jednat. Názor krajského soudu vyvolává dle žalobce řadu otázek směřujících k principům dobré správy a zákazu nekontrolovatelné libovůle správního úřadu. Není totiž vůbec zřejmé, kdy bude úkon daňového subjektu učiněn včas tak, aby zakládal povinnost správce daně o něm rozhodnout, a podle jakých

kritérií by se měla včasnost posuzovat. Žalobce je na rozdíl od krajského soudu toho názoru, že není pojmově vyloučeno, aby byl daňový subjekt zpraven o svém vlastním úkonu. Být o něčem zpraven znamená vědět, že se něco stalo: pokud daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání, ví, že tak učinil, a je tedy o tomto úkonu zpraven. Zákonný text (§ 47 odst. 2 daňového řádu) nemluví o tom, že by daňový subjekt měl být o úkonu přerušujícím běh prekluzivní lhůty zpraven správcem daně, resp. nemluví vůbec o žádném subjektu, který by měl být iniciátorem tohoto „zpravení“. Žalobce z těchto důvodů navrhl, aby byly napadené rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušeny a věci mu byly vráceny k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasačním stížnostem odkázal na svá předchozí vyjádření a na správní spisy, ztotožnil se s argumentací krajského soudu v jednotlivých rozsudcích a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti zamítl.

Nejvyšší správní soud postupem podle ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s. spojil věci sp. zn. 1 Afs 34/2009, 1 Afs 35/2009, 1 Afs 61/2009 a 1 Afs 62/2009 ke společnému projednání, jelikož ve všech případech jde o totožné účastníky a věci spolu skutkově souvisejí.

Kasační stížnosti nejsou důvodné.

Stěžejní námitkou kasačních stížností je názor žalobce, že úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu může být i dodatečné daňové přiznání podané daňovým subjektem. Podle § 47 odst. 1 daňového řádu platí, že 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. Byl-li však, jak stanoví odstavce 2 téhož ustanovení, 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 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.

Z čistě gramatického výkladu první části první věty § 47 odst. 2 by skutečně bylo možné dospět k závěru, že úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty je úkon jakékoliv osoby za předpokladu, že směřuje k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně. Daňový řád výslovně nestanoví, kdo může takový úkon učinit. Mohlo by se tedy jednat o úkon správce daně, ale i o úkon daňového subjektu nebo dokonce o úkony třetích osob. S gramatickým výkladem však v tomto případě nelze vystačit: ostatně, jak ve své judikatuře zdůrazňuje Ústavní soud, gramatický (jazykový) výklad je pouhým prvotním přiblížením se k aplikované právní normě. *„Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy činí z práva nástroj odcizení a absurdity.“* (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 12. 2007, sp. zn. IV. ÚS 1133/07, <http://nalus.usoud.cz>). Konečný výklad právní normy by tedy měl být průnikem a vyvážením jednotlivých výkladových metod – logické, systematické, historické, teleologické, srovnání v právu aj. (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2003, č. j. 5 A 116/2001 - 46, publikovaný pod č. 20/2003 Sb. NSS; rozsudek NSS ze dne

11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001 - 53, publikovaný pod č. 576/2005 Sb. NSS a dále též rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, publikovaný pod č. 792/2006 Sb. NSS).

Jak v napadených rozsudcích uvedl krajský soud, byla již otázka, zda úkony daňového subjektu jsou úkony přerušujícími běh prekluzivní lhůty, Nejvyšším správním soudem řešena. Zejména v rozsudku ze dne 24. 8. 2005, č. j. 5 Afs 187/2004 - 46, publikovaném pod č. 1073/2007 Sb. NSS se touto otázkou zabýval z pohledu několika výkladových metod a na základě logického a systematického výkladu dospěl k závěru, že úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu může být pouze úkon správce daně. Vyšel přitom z předpokladu, že znakem právního státu je právní jistota, ochrana důvěry občanů v právo, proto lhůtu, s níž je spojeno promlčení a prekluze práva, je nutno stanovit transparentním způsobem. Prekluze práva je závažnou právní skutečností s dopadem nejen do majetkové sféry daňového subjektu, ale také do práva státu na výběr daní. Dále konstatoval, že úkon, který způsobí přerušování prekluzivní lhůty, musí splňovat tři podmínky: musí se jednat o úkon učiněný před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty, tento úkon musí směřovat k vyměření či doměření daně a konečně daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven. Z třetí podmínky pak zdejší soud dovodil, že bez vědomosti daňového subjektu ani úkon, který svým charakterem ostatním požadavkům zákona vyhovuje, nemůže běh lhůty přerušit, neboť počátek běhu lhůty nelze stanovit, a lhůta tedy ani neběží. Následně Nejvyšší správní soud uzavřel, že *„je pojmově vyloučeno, aby byl daňový subjekt zpraven o svém vlastním úkonu. Je nepochybné, že zákon spojuje tyto účinky pouze s takovými úkony, o nichž je daňový subjekt zpraven, tedy s úkony správce daně, nikoli úkony vlastními. (...) Samotné podání daňového přiznání nemůže být úkonem, který by byl způsobitelný ve smyslu výše citovaných ustanovení prodloužit lhůtu pro vyměření, resp. dodatečné vyměření daně. Nelze však přitom vyloučit, že právě podání daňového přiznání (dodatečného daňového přiznání) bude právě tím podnětem, který další relevantní úkon zapříčiní. O takovou situaci se bude jednat např. tehdy, zahájí-li správce daně v souvislosti s tímto podáním vytýkácí řízení, daňovou kontrolu, popř. učiní jiné úkony, vždy za předpokladu, že tyto úkony provede v tříleté promlčecí lhůtě a v souvislosti s dotčenou daňovou povinností. Pouze tento „následný“ úkon je úkonem přerušujícím běh tříleté prekluzivní lhůty.“* Ostatně měl-li zákonodárce v úmyslu přiznat relevantní účinky ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu i úkonu učiněnému daňovým subjektem, nic mu nebránilo, aby tuto skutečnost vyjádřil v textu zákona, např. slovy: „o němž byl daňový subjekt *nebo správce daně* zpraven.“ Tyto závěry ve vztahu k dodatečnému daňovému přiznání potvrdil Nejvyšší správní soud i v dalším rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, publikovaném pod č. 1480/2008 Sb. NSS.

Nejvyšší správní soud pak nevidí důvod, proč by se měl od dříve judikovaného názoru v právě projednávané věci odchýlit: argumenty žalobce obsažené v kasačních stížnostech totiž byly předchozí judikaturou zdejšího soudu beze zbytku vyvráceny. Jakkoliv § 47 odst. 2 daňového řádu výslovně nestanoví, o úkon jaké osoby by se mělo jednat, je z požadavku právní jistoty a z logické konstrukce tohoto ustanovení zřejmé, že tímto úkonem nemůže být úkon daňového subjektu. Nelze akceptovat názor žalobce, že daňový subjekt je si při podání dodatečného daňového přiznání vědom toho, že tak učinil, a tudíž je o tomto úkonu „zpraven“ ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Subjektivní vědomí daňového subjektu o určitém úkonu z hlediska § 47 odst. 2 daňového řádu je zcela irrelevantní, neboť naplnění podmínek pro přerušování prekluzivní lhůty musí být objektivně seznatelné a ověřitelné. Zpravení zde není vnitřním myšlenkovým pochodem daňového subjektu, nýbrž jde o přijetí informace z vnější sféry daňového subjektu: obrat „zpravení daňového subjektu“ v sobě nepochybně obsahuje

ingerenci osoby odlišné od daňového subjektu. Touto osobou může být pouze správce daně, neboť ten může činit úkony směřující k vyměření či doměření daně a současně o těchto úkonech zpravit daňový subjekt. Takové úkony správce daně pak, na rozdíl od úkonů daňového subjektu, naplňují podmínky § 47 odst. 2 a přerušují běh prekluzivní lhůty. Kasační námitka je tedy nedůvodná a v daném případě podáním dodatečných daňových přiznání na daň z nemovitostí za rok 2004 k přerušení prekluzivní lhůty nedošlo. Podle § 13a zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, je poplatník povinen podat příslušnému správci daně daňové přiznání do 31. ledna zdaňovacího období. Ve smyslu § 47 odst. 1 daňového řádu tedy žalobci vznikla povinnost podat daňové přiznání ve zdaňovacím období roku 2004; prekluzivní lhůta proto počala běžet dne 1. 1. 2005 a skončila dne 31. 12. 2007.

Žalobce v kasačních stížnostech dále zdůrazňoval, že dodatečné daňové přiznání ve všech případech podal včas, a přesto k doměření daně nedošlo. V této souvislosti pak vznáší otázku, kdy bude úkon daňového subjektu (pravděpodobně tedy podání dodatečného daňového přiznání) učiněn včas tak, aby zakládal povinnost správce daně o něm rozhodnout. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že žalobce ve všech čtyřech případech podal dodatečná daňová přiznání v subjektivní lhůtě podle § 41 odst. 1 daňového řádu (tj. do konce měsíce následujícího po zjištění, že daňová povinnost měla být nižší či daňová ztráta vyšší). Konkrétně žalobce u všech dodatečných daňových přiznání uvedl, že rozhodné skutečnosti zjistil v prosinci roku 2007 a v témže měsíci dodatečná daňová přiznání podal. Subjektivní lhůta k podání dodatečných daňových přiznání přitom ve všech případech uplynula až dne 31. 1. 2008. Rovněž je zřejmé, že žalobce podal dodatečná daňová přiznání i v rámci lhůty objektivní stanovené v § 41 odst. 4 ve spojení s § 47 daňového řádu, která, jak je uvedeno výše, skončila dne 31. 12. 2007.

Od podání dodatečného daňového přiznání je však třeba lišit samotné doměření daně, neboť podle § 47 odst. 1 daňového řádu nelze daň vyměřit či doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Jak v nedávné době judikoval Ústavní soud *„uplyne-li lhůta uvedená v § 47 d. ř., aniž v ní byla daň pravomocně (...) vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přiblíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy.“* (viz náleze ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, <http://nalus.usoud.cz>). Ačkoliv byla dodatečná daňová přiznání podána včas, správce daně nebyl oprávněn doměřit daň po uplynutí prekluzivní lhůty, tj. po 31. 12. 2007. Pokud by tak učinil, jednalo by se o nezákonné rozhodnutí.

Pokud jde o povinnost správce daně rozhodnout o podaném dodatečném daňovém přiznání, je tato otázka upravena institutem tzv. konkludentního doměření daně. Správce daně sice může na základě dodatečného daňového přiznání daň doměřit platebním výměrem, nicméně daňový řád mu umožňuje i jiný způsob. Ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu totiž stanoví, že neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Toto ustanovení je plně použitelné i pro případ podání dodatečného daňového přiznání: ke konkludentnímu doměření daně v tomto případě dochází v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu poslední den měsíce následujícího po zjištění skutečností odůvodňujících podání dodatečného daňového přiznání. Současně je třeba

mít na paměti, že § 47 daňového řádu při stanovení prekluzivní lhůty nerozlišuje mezi jednotlivými způsoby doměření daně. Z toho je proto nutné usoudit, že po uplynutí prekluzivní lhůty nemůže být daň doměřena ani platebním výměrem, ani konkludentně.

Z logiky věci pak plyne, že zjistí-li daňový subjekt skutečnosti svědčící tomu, že jeho daňová povinnost měla být vyšší či nižší než původně přiznaná, až v posledním měsíci před uplynutím objektivní prekluzivní lhůty, je vystaven určité nejistotě, že o jeho nové daňové povinnosti již nebude správcem daně rozhodnuto. Správce daně totiž nemusí v prekluzivní lhůtě vydat platební výměr, případně učinit úkon přerušující běh prekluzivní lhůty a současně již v tomto období nemůže dojít k doměření daně konkludentně – k němu by totiž došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty, což zákon ve světle výkladu Ústavního soudu nepřipouští. Tato právní nejistota daňového subjektu je však kompenzována právní jistotou spočívající právě v běhu a skončení tříleté prekluzivní lhůty: daňový subjekt jednoduše ví, že neučiní-li správce daně úkon přerušující běh prekluzivní lhůty nebo nevydá-li platební výměr, zůstane jeho původní daňová povinnost nedotčena. Současně nelze v této souvislosti hovořit o porušení principů dobré správy či libovůle správce daně, pokud k doměření nové daňové povinnosti v rámci prekluzivní lhůty nedojde. Správce daně nemá povinnost vydat v určité lhůtě po obdržení dodatečného daňového přiznání platební výměr na novou daňovou povinnost. Omezení libovůle správce daně je učiněno právě zakotvením konkludentního vyměření daně. Skutečnost, že ke konkludentnímu doměření daně v případě žalobce nedošlo, je důsledkem uplynutí prekluzivní lhůty nikoliv libovůlí správce daně či porušením principů dobré správy. Ani tyto námitky žalobce proto neshledal Nejvyšší správní soud důvodnými.

Žalobce tedy se svými námitkami neuspěl; Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnosti jako nedůvodné. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasačních stížnostech žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 16. července 2009

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu