



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **J. B.**, zastoupený JUDr. Vladimírem Císařem, advokátem se sídlem Boženy Němcové 583/33, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2008, č. j. 3415/08-1300, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 12. 2008, č. j. 10 Ca 174/2008 - 21,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2008, č. j. 3415/08-1300. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Trhových Svinech ze dne 30. 11. 2007, č.j. 26527/07/078970/3456, jímž mu byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2004 ve výši 154 403 Kč. Důvodem vyměření daně bylo nezahrnutí porizení zboží z jiného členského státu EU do daňového přiznání. Žalovaný v odvolacím rozhodnutí odmítl tvrzení žalobce o zdanění na základě

Jednotné celní deklarace (JCD) i tvrzení o tom, že v průběhu daňové kontroly požadoval uplatnění daně na vstupu a nárok na její odpočet a zdůraznil, že k ukončení daňové kontroly došlo až v době, kdy bylo uplatnění nároku na odpočet vyloučeno.

Žalobu podanou proti tomuto rozhodnutí krajský soud zamítl s odůvodněním, že daň z přidané hodnoty byla žalobci doměřena v souladu se zákonem, neboť dovezené zboží se stalo jejím předmětem podle § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 25 odst. 1 a § 108 odst. 1 písm. f) téhož zákona žalobci vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Při posouzení lhůty pro uplatnění nároku na odpočet vycházel krajský soud z ust. § 73 odst. 11 zákona o DPH, jako ze speciální úpravy ve vztahu ke lhůtě uvedené v § 47 odst. 1, 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Stejně tak je speciálním ustanovením § 103 odst. 2 zákona o DPH upravující podání dodatečného daňového přiznání ve vztahu k ust. § 41 odst. 2 daňového řádu. Žalobní námitku porušení § 16 odst. 8 daňového řádu označil krajský soud za nekonkrétní.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle jeho názoru ust. § 103 odst. 2 zákona o DPH opravňuje k podání dodatečného daňového přiznání ve lhůtě počítané podle zvláštního předpisu, jímž je daňový řád, stanovící lhůty pro přiznání nadměrného odpočtu v § 47 odst. 1 a 2. Na běh této lhůty pak má vliv zahájení daňové kontroly dne 22. 11. 2006, které vyloučilo možnost podání dodatečného daňového přiznání do doby pravomocného rozhodnutí o doměření daně, ovšem současně přerušilo lhůtu pro jeho podání. Stěžovatel tak nemohl učinit dodatečné daňové přiznání v době kontroly, ovšem mohl tak učinit ve lhůtě podle § 47 daňového řádu, neboť ve zvláštním zákoně, jímž je zákon o DPH, není o lhůtě k podání dodatečného daňového přiznání stanoveno jinak. Na běh lhůty má dále vliv existence úkonu směřujícího k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení; v jeho důsledku lhůta k uplatnění nadměrného odpočtu končí dne 31. 12. 2009. Pokud krajský soud argumentuje ustanovením § 73 odst. 11 zákona o DPH, je třeba vycházet z toho, že zdaňovacím obdobím byl červenec 2004, ovšem po zahájení daňové kontroly dne 22. 11. 2006 byl stěžovatel vyloučen z možnosti podat dodatečné daňové přiznání a lhůta zde uvedená neběžela; byla přerušena úkonem správce daně a po skončení překážky (30. 11. 2007) počala běžet znovu. Rozlišuje-li krajský soud mezi lhůtou pro doměření daně a lhůtou pro uplatnění nároku na daňový odpočet, je jeho úvaha mylná. Lhůty jsou stanoveny zákonem a správce daně je musí respektovat bez ohledu na vědomost daňového subjektu o výsledcích podnikání. Výklad užitý krajským soudem by znamenal při tříletém trvání daňové kontroly znemožnění opravy daňové povinnosti ve prospěch daňového subjektu. Stěžovatel nakonec upozorňuje na principy právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace v oblasti daňového práva, na nezbytnost výkladu ve prospěch daňového subjektu v případech s výkladovými alternativami a na povinnost správce daně dbát na zachování práv ve smyslu § 2 odst. 1 daňového řádu. V daném případě žalovaný takto nepostupoval a krajský soud nesprávně posoudil právní otázku běhu lhůt k podání dodatečného daňového přiznání a k uplatnění nadměrného odpočtu. Proto stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s právním názorem krajského soudu na běh rozhodných lhůt. Ustanovení § 73 odst. 11 zákona o DPH považuje za přednostní ve vztahu k obecné úpravě podávání dodatečného daňového přiznání uvedené v § 41 daňového řádu. Názor o záměrném prodlužování kontrol za účelem zmaření možnosti podání dodatečného daňového přiznání je nepodložený. Byť tomu tak vždy nebylo, v posledních letech jsou kontroly trvající déle než dva roky výjimkou, nehledě na možnost ochrany před nečinností správce daně postupem podle § 34c daňového řádu. V tomto konkrétním případě navíc délka kontroly plně odpovídala v ní prováděným nezbytným úkonům. Zákonodárce stanovil kratší lhůtu pro uplatnění nároku na odpočet z důvodu zamezení spekulacím, např. z hlediska dosažení výhodnějšího koeficientu při povinnosti krácení odpočtu. Daňový subjekt je oprávněn uplatnit nárok na odpočet v řádném daňovém přiznání v roce, v němž nárok vznikl a ust. § 73 odst. 11 zákona o DPH umožňuje uplatnění v dodatečném daňovém přiznání. Kratší lhůta, u níž není přípustné přerušení, zamezuje daňovým podvodům. Důsledky, které marné uplynutí lhůty může pro plátce mít, zákonodárce zmírnil až s účinností od 1. 1. 2009, a to jen pro případy povinnosti k odvedení daně a nároku na odpočet u téhož plátce. Tato změna by však na daný případ nedopadla, neboť stěžovatel pořízení zboží od holandského dodavatele do daňového přiznání vůbec nezahrnul. Žalovaný si je vědom, že pokud by nedošlo k zániku nároku na daňový odpočet, stěžovatel by podmínky pro jeho přiznání splnil. Od uplynutí lhůty však nelze odhlédnout. Podle žalovaného se ani nejedná o nejasnou právní úpravu a z toho plynoucí možnost více způsobů výkladu. Proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Mezi účastníky řízení není sporu o skutkových okolnostech věci, stěžovatel ani oproti předchozím řízením v kasační stížnosti již nebrojí proti závěru, že byl povinen daň z přidané hodnoty přiznat, ani netvrdí že správce daně nepostupoval při kontrole podle § 16 odst. 8 daňového řádu. Ze spisu lze shrnout, že rozhodným zdaňovacím obdobím byl červenec r. 2004, daňová kontrola byla u stěžovatele zahájena správcem daně dne 22. 11. 2006 a ukončena dne 30. 11. 2007, kdy byl vydán i dodatečný platební výměr. Dodatečné daňové přiznání, v němž byl uplatněn nárok na odpočet, bylo stěžovatelem podáno dne 10. 12. 2007 a posouzeno jako odvolání, jehož náležitosti k výzvě doplnil.

Stěžovateli tedy vznikla povinnost přiznat daň podle § 25 odst. 1 a 2 zákona o DPH v souvislosti s pořízením zboží z jiného členského státu a byl povinen ji uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, kdy mu vznikla povinnost přiznat daň. Podle § 108 odst. 1 písm. f) zákona o DPH byl povinen tuto daň nejen přiznat, ale i zaplatit. Daňové přiznání za měsíc červenec r. 2004 stěžovatel měl podat a také podal v srpnu r. 2004, ovšem pořízení předmětného zboží z jiného členského státu do něj nezahrnul a tedy ani neuplatnil nárok na nadměrný odpočet. To učinil až v dodatečném daňovém přiznání podaném za toto zdaňovací období dne 10. 12. 2007.

Podle § 73 odst. 7 zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně při pořízení zboží z jiného členského státu, pokud mu při tomto pořízení vznikla povinnost přiznat daň. Nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období,

ve kterém plátcí vznikla povinnost přiznat daň podle § 25. Nejdříve tedy nárok na odpočet mohl stěžovatel uplatnit v daňovém přiznání podaném v srpnu r. 2004 za zdaňovací období měsíce července.

Podle § 73 odst. 11 zákona o DPH lze nárok na odpočet daně uplatnit v řádném daňovém přiznání nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém mohl být nárok na odpočet daně uplatněn. Po uplynutí této lhůty lze nárok na odpočet daně uplatnit v dodatečném daňovém přiznání. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn.

Zákon o DPH tedy umožňuje uplatnění nároku i později než v řádném daňovém přiznání za rozhodné zdaňovací období, a to buď v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období téhož kalendářního roku, nebo v dodatečném daňovém přiznání; zde ovšem váže tříletou lhůtu k nejdříve možnému uplatnění, což je následující měsíc po rozhodném zdaňovacím období. Takto počítáno, bylo dodatečné daňové přiznání stěžovatelem podáno po lhůtě. To stěžovatel nerozporuje; tvrdí však, že lhůta měla být počítána podle § 47 odst. 1 daňového řádu a s ohledem na přerušující úkon, měla být přerušena podle odst. 2 téhož ustanovení.

K možností uplatnění nároku na odpočet se Nejvyšší správní soud vyjádřil širěji v rozsudku ze dne 5. 2. 2009, č.j. 9 Afs 2008-97: *Jakkoliv lze konstatovat, že uplatnění nároku na odpočet daně v řádném či dodatečném přiznání k dani je nejčastějším způsobem uplatnění tohoto nároku, není způsobem jediným. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty lze bezesporu uplatnit jak prostřednictvím řádných opravných prostředků (odvolání), tak prostřednictvím mimořádných opravných prostředků. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty lze uplatnit i v průběhu daňové kontroly, a to ve smyslu ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků.* Pro daný případ to však nemá podstatný význam. Od tvrzení o uplatnění nároku na odpočet v průběhu kontroly stěžovatel sám upustil; povinnost správce daně vyplývající z § 16 odst. 8 daňového řádu (*přihlédnout ke všem okolnostem zjištěným při kontrole*) pak nelze vykládat tak, že sám posoudí, zda by nárok na odpočet mohl daňovému subjektu vzniknout a pak tento nárok sám přizná bez ohledu na projevenou vůli daňového subjektu. Nelze odhlédnout od skutečnosti, že je právem daňového subjektu, zda nárok na odpočet uplatní či nikoliv. Ve spise je založeno jen uplatnění tohoto nároku stěžovatelem podané až po lhůtě stanovené v § 73 odst. 11 zákona o DPH.

Pro posouzení důvodnosti uplatněných kasačních námitek je třeba nejprve vážít vztah daňového řádu a zákona o DPH. Lze přisvědčit krajskému soudu v názoru, že daňový řád je obecným procesním předpisem upravujícím správu daní a poplatků, přičemž zvláštní zákony mohou obsahovat vlastní speciální právní úpravu. Vztah mezi těmito zákony, není-li v nich výslovně upraven, je třeba posuzovat prostřednictvím obvyklých výkladových metod. Ve vzájemném vztahu pak norma speciální má přednost před normou generální (*lex specialis derogat generali*). Pokud tedy zvláštní zákon, zde zákon o DPH, upravuje některé procesní otázky odlišně od daňového řádu, je třeba vycházet ze zákona o DPH, jako zákona speciálního, pokud vztah těchto zákonů v rozhodné otázce není výslovně upraven jinak.

Zákon o DPH oproti daňovému řádu výslovně upravuje podávání daňových přiznání (§ 101), a to včetně podávání dodatečných daňových přiznání (§ 103). Je pravdou, že zákon o DPH v § 103 odst. 2 obsahuje odkaz na zvláštní zákon, jímž miní daňový řád, při stanovení lhůty k podání dodatečného daňového přiznání, ovšem pouze pro případ snížení daňové povinnosti souhrnem oprav. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, jsou pak obsaženy samostatně v § 73 zákona o DPH. Stanoví-li zákon o DPH výslovně lhůty, v nichž daňový subjekt může uplatnit nárok na odpočet (§ 73 odst. 11), pak je vyloučeno posuzovat tyto lhůty podle daňového řádu.

V tom lze krajskému soudu přisvědčit, stejně tak jako v argumentaci, že je třeba rozlišovat lhůty pro doměření daně a lhůty pro uplatnění nároku na nadměrný odpočet a že není vyloučeno, aby každá z těchto lhůt byla počítána podle jiného předpisu. Krajský soud přitom argumentuje tím, že lhůta pro správce daně k vyměření či doměření daně může být delší, neboť ten nemá na rozdíl od daňového subjektu vědomost o podkladech pro její stanovení získá je později, zpravidla daňovou kontrolou. To jistě není vhodná ani přiléhavá argumentace, a už vůbec nemůže být takto obecná, neboť jsou daně, u nichž je časový prostor pro daňový subjekt i správce daně vymezen shodně.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu např. v usnesení ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 - 60 (zveřejněno pod č.1438/2008 Sb. NSS) vyslovil, že *je-li daňový subjekt povinen v subjektivní lhůtě předložit dodatečné daňové přiznání nebo hlášení (§ 41 odst. 1 daňového řádu) nebo chce-li tak učinit, zjistí-li, že jeho daňová povinnost má být nižší nebo daňová ztráta vyšší (§ 41 odst. 4 daňového řádu), může je platně podat v týchž objektivních propadných lhůtách, jaké zákon stanoví správci daně pro vyměření daně, doměření daně či 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 daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání či hlášení podat*. Tento výklad se však výslovně netýkal daně z přidané hodnoty. Nepřesná úvaha krajského soudu však nic nemění na jeho závěru opřeném o ustanovení zákona o DPH a sama o sobě nemůže odůvodnění rozsudku zpochybnit natolik, že by rozsudek bylo možno označit za nepřezkoumatelný a bylo jej třeba proto zrušit.

Důvodová zpráva k ustanovení § 73 zákona o DPH (stejně tak jako důvodové zprávy k jeho rozhodným novelám) k příčinám stanovení speciální lhůty k uplatnění nároku na odpočet daně mlčí. Obecně jsou však odlišnosti od základního pravidla vždy odvozeny od specifika upravovaného předmětu, zde od specifického nároku na daňový odpočet, a lze připustit, že důvodem pro omezení lhůty pro uplatnění tohoto nároku je možnost spekulací při možnosti jeho uplatnění v delším časovém období. Citované ustanovení tak s uplynutím lhůty tří let počítané od první možnosti uplatnění nároku na odpočet spojuje zánik této možnosti.

Provádění daňové kontroly ovšem v tomto případě vytváří otázku další, a to, zda má či nemá vliv na běh lhůty k podání dodatečného daňového přiznání, pokud se jím uplatňuje nárok na daňový odpočet. Zákon o DPH vlastní úpravu daňové kontroly nemá, stejně tak jako neupravuje její vliv na běh lhůty, kterou stanoví jako nejzazší pro uplatnění nároku na daňový odpočet. Právní úprava obsažená v § 73 a § 103 zákona o DPH má sice

přednost před právní úpravou obsaženou v § 41 daňového řádu, ovšem logicky jen v otázkách, které upravuje. Ustanovení § 41 daňového řádu tedy není vyloučeno z aplikace zcela a platí zde záповěď podání dodatečného daňového přiznání poté, co správce daně učinil úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné daňové přiznání týkalo. Ostatně správce daně podle tohoto ustanovení také postupoval a o nemožnosti podání dodatečného daňového přiznání v průběhu kontroly stěžovatele při zahájení kontroly poučil. Neplatí zde ovšem ustanovení o lhůtách, neboť ty ve vztahu k možnosti uplatnění nároku na odpočet upravuje zákon o DPH, který ovšem nepředpokládá možnost prodloužení lhůty v důsledku přerušujících úkonů tak, jak upravuje § 47 odst. 2 daňového řádu.

Nelze přisvědčit stěžovateli v tom, že je zde možný dvojí výklad a za takové situace měl žalovaný zvolit výklad svědčící ve prospěch daňového subjektu. Dvojí výklad znamená, že zákon, jeho ustanovení, či jejich vzájemný vztah jsou nejasné a i při použití výkladových metod lze dospět k různým závěrům. Výklad, který stěžovatel prezentuje jako možný, nerespektuje vztah daňového řádu a zákona o dani z přidané hodnoty v rozhodných ustanoveních a ze zákona o DPH se opírá o ustanovení, které se na jeho případ nevztahuje. Není tu tedy výkladových alternativ, z nichž by měla být volena ta, která více dbá ochrany jeho práv. Ostatně byl to stěžovatel, který jako daňový subjekt nepřiznal daň, k níž byl povinen, čímž se připravil i o možnost uplatnění nároku na s ní související daňový odpočet. Pokud tvrdil v daňovém řízení, že si nebyl vědom povinnosti přiznání daně (resp. tvrdil, že daň uhradil v průběhu celního řízení), přinejmenším tuto skutečnost musel seznat z předmětu daňové kontroly, z toho které jeho obchodní transakce byly prověřovány. Nárok pak mohl uplatnit v rámci kontroly, nikoliv zapovězeným dodatečným daňovým přiznáním, ale jako skutečnost při kontrole zjištěnou; učinil tak ovšem až po uplynutí prekluzivní lhůty k uplatnění tohoto nároku. Proto také stěžovatel nemůže ničeho vytěžit z poukazu na možnost zmaření uplatnění nároku neúměrnou délkou daňové kontroly, nehledě na to, že v jeho případě byla kontrola řádně a v rámci běžící lhůty pro vyměření daně zahájena a její délka byla zcela přiměřená nezbytnému šetření věci.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto přezkumném soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. srpna 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu