

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **M. H.**, zastoupeného JUDr. Jaromírem Josefem, advokátem se sídlem Masarykovo nám. 8, Hodonín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 10. 2006, č. j. 15528/06-1100-706807, č. j. 15529/06-1100-706807, č. j. 15530/06-1100-706807, č. j. 13765/06-1300-708460, č. j. 13766/06-1300-708460, č. j. 13767/06-1300-708460, č. j. 13768/06-1300-708460, č. j. 13769/06-1300-708460, č. j. 13770/06-1300-708460, č. j. 13771/06-1300-708460, č. j. 13772/06-1300-708460, č. j. 13773/06-1300-708460, č. j. 13774/06-1300-708460 a č. j. 13775/06-1300-708460, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 11. 2008, č. j. 29 Ca 361/2006 - 65,

t a k t o :

Věc **se postupuje** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Dne 25. 2. 2002 zahájil Finanční úřad ve Veselí nad Moravou (dále jen „správce daně“) u daňového subjektu, F. H., daňovou kontrolu za zdaňovací období let 1998, 1999 a 2000. V průběhu provádění kontroly F. H. zemřel. Správce daně rozhodnutím z 10. 1. 2003, č. j. 145/03/311900/3257 ustanovil dle § 10 odst. 6 a § 57 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“ či „d. ř.“) zástupcem pro daňové řízení paní Mgr. M. H. K odvolání žalovaný toto rozhodnutí změnil tak (rozhodnutí žalovaného z 19. 6. 2003, č. j. 1358/03/FŘ/150, právní moc dne 26. 6. 2003), že Mgr. M. H. byla ustanovena společnou zástupkyní dědiců ze zákona, jimiž byli Mgr. M. H., D. H. a žalobce M. H. Na základě výsledků daňové kontroly správce daně rozhodnutími z 6. 12. 2005 vyměřil daň z přidané hodnoty za několik zdaňovacích období (4. čtvrtletí roku 1998 až 2. čtvrtletí roku 2001) a rozhodnutími ze 7. 12. 2005 dodatečně vyměřil daň z příjmů za zdaňovací období let 1998, 1999 a 2000. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, která žalovaný rozhodnutími uvedenými v záhlaví zamítl.

[2] Proti rozhodnutím žalovaného žalobce brojl žalobou u Krajského soudu v Brně, jenž rozsudkem z 11. 11. 2008, č. j. 29 Ca 361/2006 - 65, žalobu zamítl.

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce („stěžovatel“) kasační stížnost. Konkrétní stížní námitky, stejně jako vyjádření žalovaného k těmto námitkám, však přímo nesouvisí s důvodem předložení věci rozšířenému senátu, proto zde tato vyjádření účastníků řízení nebudou podrobněji rozvedena.

II.

Důvody pro postoupení věci rozšířenému senátu

[4] Při posuzování věci první senát dospěl k závěru, že řízení před soudem bylo zatíženo vadami, k nimž musí přihlédnout z moci úřední i bez návrhu účastníka řízení (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). K uvedenému závěru první senát dospěl poté, co věc posoudil zejména ve světle nálezů Ústavního soudu. Jak je patrné z **nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07** (dostupný na www.nalus.cz), kterým Ústavní soud zrušil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 Afs 139/2006 - 75 (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), byl tímto nálezem překonán dosavadní právní názor Nejvyššího správního soudu, že daňová povinnost se dle § 47 daňového řádu prekluduje po uplynutí tří let od konce roku, ve kterém daňový subjekt podal nebo měl podat daňové přiznání („model 1+3“). Takovýto výklad, užívaný do té doby Nejvyšším správním soudem, označil Ústavní soud za nepřiměřeně extenzivní a porušující právo na ochranu vlastnického práva zaručeného čl. 11 odst. 1 Listiny, neboť daný přístup k počítání propadné lhůty pro vyměření daně by dle Ústavního soudu znamenal prodloužení zákonem stanovené tříleté lhůty na lhůtu čtyřletou a tím také prodloužení nejistoty daňového subjektu. Lhůtu k vyměření daně nelze podle Ústavního soudu prodloužovat bez racionálního vysvětlení důvodů, proč nebyla věc vyřízena v základní tříleté lhůtě. Účelem tříleté propadné lhůty je nastolení právní jistoty o tom, kolik má být na dani zaplacen. Propadná lhůta dle § 47 odst. 1 daňového řádu tudíž běží nikoli od data, kdy je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání, ale od konce zdaňovacího období, za něž se daňové přiznání podává („model 0+3“). Citované ustanovení sice umožňuje dvojí výklad, avšak panují-li takové nejasnosti, je potřeba upřednostnit výklad ve prospěch adresátů normy, tedy ve prospěch daňového subjektu (*in dubio pro libertate*). Tento názor Ústavního soudu pak Nejvyšší správní soud převzal ve svých rozhodnutích - srov. rozsudky ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 - 75; ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 - 101; ze dne 14. 5. 2009, č. j. 9 Afs 75/2008 - 46; ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91 a č. j. 2 Afs 41/2009 - 99; ze dne 25. 5. 2009, č. j. 2 Afs 60/2008 - 76; ze dne 18. 6. 2009, č. j. 8 Afs 62/2007 - 90, č. j. 8 Afs 52/2007 - 62 a č. j. 1 Afs 16/2009 - 74; ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 8/2009 - 46; ze dne 24. 6. 2009, č. j. 1 Afs 55/2009 - 70 či rozsudek ze dne 16. 7. 2009, č. j. 8 Afs 6/2008 - 129. Kromě těchto rozsudků, v nichž se soud zabýval během prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu ve vztahu k vyměření daně z příjmů, a to jak fyzických, tak právnických osob, uplatnil Nejvyšší správní soud závěry plynoucí z citovaného nálezů analogicky dokonce také při počítání běhu lhůty pro vyměření celního dluhu (srov. rozsudky ze dne 10. 6. 2009, č. j. 2 Afs 69/2008 - 73 a ze dne 11. 6. 2009, č. j. 2 Afs 77/2008 - 65).

[5] V aktuálně posuzované věci správce daně, na základě daňové kontroly zahájené dne 25. 2. 2002, dodatečně vyměřil daň z příjmů za zdaňovací období let 1998, 1999 a 2000 a daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 1998 až 2. čtvrtletí roku 2001. Stěžejní otázkou pro daný případ tedy je, **kdy byl započat a kdy ukončen běh prekluzivní lhůty ke stanovení daňové povinnosti**. Posuzovaným problémem je tedy interpretace § 47 daňového řádu.

[6] Ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu 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.“* Ustanovení § 47 odst. 2 pak uvádí: *„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.“*

[7] Na podkladě výše uvedeného nálezu Ústavního soudu a na základě na rozhodovací činnost Ústavního soudu navazujících rozhodnutí Nejvyššího správního soudu první senát zaujal stanovisko, že v předložené věci počala prekluzivní lhůta k vyměření daně běžet k 31. 12. 1998. A to jak v případě daně z příjmů za zdaňovací období roku 1998, tak se první senát přiklonil k názoru, že stejný počátek propadné lhůty, tedy 31. 12. 1998, existuje v případě stanovení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za období 4. čtvrtletí roku 1998. Toto stanovisko prvního senátu je však v rozporu s právním názorem vyjádřeným v **rozsudku devátého senátu Nejvyššího správního soudu z 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 42/2008 - 84**.

[8] Těžiště právní argumentace v tomto rozsudku devátého senátu spočívá v tvrzení, že § 47 daňového řádu 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.“* Podle názoru devátého senátu tak zákon stanoví rozdílný počátek a konec běhu prekluzivní lhůty v závislosti na tom, *„zda zákon spojuje s určitou daňovou povinností povinnost předložit daňové přiznání či nikoliv“*. V případě daně z přidané hodnoty zákon zakotvuje povinnost předložit za příslušné daňové období daňové přiznání, a to do 25 dnů od jeho skončení. Podle názoru devátého senátu: *„Běh lhůty pro vyměření vlastní daňové povinnosti či nároku na odpočet daně se tak odvíjí ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit daňové přiznání, v souzené věci tedy prekluzivní lhůta pro vyměření DPH za čtvrté čtvrtletí roku 2000 běží od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit přiznání, tj. u čtvrtletního plátce DPH od konce prvního čtvrtletí roku 2001, tedy od 31. 3. 2001 do 31. 3. 2004.“* Devátý senát tedy v případě daně z přidané hodnoty uplatnil model počítání běhu prekluzivní lhůty „1+3“ (označení „1+3“ či „0+3“ bude nadále v textu pro zjednodušení používáno i

v případě popisu běhu lhůt u daně z přidané hodnoty, přičemž číslovka „1“ zde neznamena 1 rok, ale 1 zdaňovací období, kterým je v případě daně z přidané hodnoty zpravidla čtvrtletí).

[9] Přestože ve věci projednávané devátým senátem byl předmětem posuzování dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty, dotýká se právní názor vyjádřený v tomto rozhodnutí také otázky rozhodování o daňové povinnosti v případě daně z příjmů, neboť v případě daně z příjmů, stejně jako v případě daně z přidané hodnoty zákon daňovému subjektu ukládá (s jistými výjimkami) povinnost předložit daňové přiznání. Viděno optikou argumentů predestinovaných devátým senátem patří tedy daň z přidané hodnoty do stejné kategorie jako daň z příjmů. S tímto závěrem koresponduje i usnesení pátého senátu o postoupení věci rozšířenému senátu ze dne 16. 6. 2009, č. j. 5 Afs 15/2009 - 105, které aplikuje závěry devátého senátu o běhu lhůty k uplatnění daně z přidané hodnoty, vyjádřené v rozsudku tohoto senátu z 22. 1. 2009, na případ daně z příjmů právnických osob. Na základě argumentace vyjádřené v rozsudku devátého senátu tak pátý senát navrhuje aplikovat na daně, u nichž zákon stanoví povinnost podat daňové přiznání, tedy i na daň z příjmů, opět model „1+3“.

[10] Po předběžné poradě první senát dospěl k názoru, jenž je odlišný od názoru vyjádřeného v rozsudku devátého senátu Nejvyššího správního soudu z 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 42/2008 - 84. První senát sice souhlasí s názorem vyjádřeným v těchto rozhodnutích, že (minimálně) v případě daní, u nichž zákon stanoví povinnost podat daňové přiznání, je potřeba zásadně uplatnit jednotnou logiku určování počátku a konce běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu, nicméně nesouhlasí s vymezením počátku běhu prekluzivní lhůty takovým konkrétním způsobem, jak to učinil devátý senát v případě daně z přidané hodnoty, tedy s opětovným použitím modelu „1+3“.

[11] První senát vychází zejména ze skutečnosti, že nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, byl popřen dosavadní výklad běhu prekluzivních lhůt stanovených v § 47 daňového řádu prováděný Nejvyšším správním soudem. Na tento nález navázaly již rovněž zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu (viz odst. [4]), které na běh lhůt ke stanovení daňové povinnosti u daně z příjmů aplikovaly Ústavním soudem prosazený „model 0+3“. V uvedeném nálezu Ústavní soud rozhodoval ve věci vyměření daně z příjmů. Jelikož tedy ve světle argumentace rozhodnutí devátého senátu spadá daň z přidané hodnoty do stejné kategorie jako daň z příjmů, má první senát zato, že právě v návaznosti na rozhodnutí Ústavního soudu je potřeba model běhu prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu v tomto nálezu vyjádřený, tedy model „0+3“, vztáhnout nejen na daň z příjmů, ale také na daň z přidané hodnoty, tedy bezvýjimečně na všechny daně, u nichž zákon předpokládá předložení daňového přiznání a následný postup podle shodné procesní úpravy.

[12] První senát je toho názoru, že kdyby na počítání běhu propadné lhůty v případě daně z přidané hodnoty byl použit model „1+3“ a v důsledku uplatnění popsané logiky, zdůrazněné také v odst. 9 citovaným usnesením pátého senátu, by tento model bylo nutno aplikovat také na běh lhůty u daně z příjmů, byla by tato situace v rozporu s judikaturou jak Ústavního soudu, tak Nejvyššího správního soudu. U Ústavního soudu se jedná zejména o zmiňovaný nález ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. V případě judikatury

Nejvyššího správního soudu je nutno vzít za prvé v úvahu již početná rozhodnutí sledující logiku Ústavního soudu v počítání běhu lhůty uvedené v § 47 daňového řádu (viz odst. [4]), za druhé je potřeba zohlednit také rozhodnutí Nejvyššího správního soudu deklarující povinnost respektovat právní názory vyjádřené v rozhodnutích Ústavního soudu, byť představující odklon od dosavadní rozhodovací praxe (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, publikované pod č. 1723/2008 Sb. NSS či rozsudek z 25. 5. 2009, č. j. 2 Afs 60/2008 - 76). Jak zaznělo taktéž v rozsudku ze 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44: „*[J]estliže Ústavní soud v některém svém rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení. Opačný výklad, který by kupř. s odkazem na vázanost soudce zákonem podle čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR odmítal respektovat právní názor Ústavního soudu, by představoval logickou chybu, jelikož tato vázanost výkladem norem nadzákonné (ústavní) síly musí být pro soud při aplikaci jednoduchého práva určující. Navíc nelze přehlédnout, že opačný závěr by ve svých důsledcích vedl k nerovnosti účastníků jednotlivých soudních řízení a k nepředvídatelnosti soudního rozhodování, což samozřejmě představuje pochybení dosahující ústavní intenzity.*“ Závaznost svých nálezů zdůraznil i Ústavní soud v nedávném nálezu pléna ve věci sp. zn. Pl. ÚS 9/06, kterým zrušil rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, a to pro nerespektování přechozího kasačního nálezu Ústavního soudu v dané věci a pominutí právních závěrů zde vyslovených, a tedy pro porušení článku 89 odst. 2 Ústavy ČR. Ústavní soud v odstavcích 54 a 55 tohoto nálezu přímo uvedl: „*Ústavní soud zdůrazňuje – a znovu opakuje – že primárně a bez výjimky trvá na právní závaznosti předchozího kasačního nálezu Ústavního soudu. V tomto směru odkazuje na vlastní judikaturu, zejména na nálezy ze dne 20. 3. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 4/06, a na nálezy ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05 (a na nálezy tam citované), které se otázkou závaznosti kasačních nálezů Ústavního soudu velmi podrobně zabývají. Ústavní soud dodává, že nerespektování předchozího (citovaného) nálezu Ústavního soudu způsobuje, že se řízení před správními soudy (popř. i před orgány státní správy) dále – a zcela zbytečně – prodlužuje. Napadeným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu tedy došlo i k porušení základního práva stěžovatele na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.*“

[13] Na druhou stranu existují situace představující výjimku z povinnosti obecných soudů respektovat judikaturu Ústavního soudu. Jak je však patrné z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, jedná se o velmi specifické a ojedinělé případy, kdy odchýlení se od judikatury Ústavního soudu je možné, byla-li změněna právní úprava, judikatura Ústavního soudu by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu, postrádala by vypořádání se se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takového rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrné, že k tomuto nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí či došlo-li by k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by zároveň obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil. Obdobně Nejvyšší správní soud judikoval v rozsudku z 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008 - 67, publikovaném pod č. 1744/2009 Sb. NSS, že vybočit z mezí stanovených právním názorem Ústavního soudu lze také tehdy, pokud nálezy Ústavního soudu v obdobné věci postrádá bližší odůvodnění.

[14] Přestože tedy devátý senát zaujal názor odlišný od právního názoru Ústavního soudu vyjádřeného v jeho nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, první senát se domnívá, že jím řešený případ odchýlení se od judikatury Ústavního soudu neodůvodňuje, neboť daná situace není podřaditelná pod zmiňované okolnosti, umožňující judikatorní odklon. Samotný citovaný nálezn nelze považovat za rozporný s jinou judikaturou Ústavního soudu, za postrádající bližší odůvodnění či nevypovídající se se všemi možnými a uplatněnými argumentačními pozicemi. Odchýlení se od názoru Ústavního soudu vyjádřeného v tomto nálezu neospravedlňuje případně ani skutečnost, že se Ústavní soud ve svém nálezu nezabýval myšlenkou, že by § 47 odst. 1 daňového řádu mohl být interpretován tak, že model „0+3“ se uplatní pouze u daní, u nichž zákon nestanoví povinnost podat daňové přiznání, kdežto u daní, kde má daňový subjekt povinnost daň podat, přichází v úvahu pouze počítání lhůty na základě modelu „1+3“.

[15] Takový názor, uplatněný v rozhodnutí devátého senátu, že § 47 odst. 1 daňového řádu předpokládá existenci dvou počátků běhu prekluzivní lhůty v závislosti na tom, zda zákon s určitou daní spojuje povinnost podat daňové přiznání, a že „výklad (...), který nerozlišuje vznik daňové povinnosti v souladu s hmotně-právními předpisy a vznik daňové povinnosti spojenou s povinností předkládat daňové přiznání, je nesprávný, neboť nezohledňuje povahu jednotlivých daní“ (viz usnesení sp. zn. 5 Afs 15/2009), je totiž pouze jedním z možných názorů, jenž byl navíc formulován až po vydání stěžejního nálezu Ústavního soudu a nejsou uplatněn v rámci řízení před Ústavním soudem nelze se na absenci vypořádání se s tímto argumentem dívat jako na „pochybení“ Ústavního soudu, které by následně odůvodňovalo nerespektování právních závěrů učiněných v nálezu. Tento nový pohled, představený v rozhodnutí devátého senátu, nemá navíc žádný předobraz ani v dosavadní rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu.

[16] První senát má tedy za to, že v daném případě nebyly jednak naplněny podmínky pro to, aby byl možný odklon od nálezu Ústavního soudu vydaného ve věci sp. zn. I. ÚS 1611/07, jednak hlavní argumenty predestřené v rozhodnutí devátého senátu, které měly osvětlit potřebu odklonit se od stanoviska Ústavního soudu, není možno v tomto ohledu považovat za zcela vnitřně logicky koherentní. Pokud by i teoreticky byla přijata premisa, že § 47 odst. 1 daňového řádu rozlišuje dvě skupiny daní, a to daně, u nichž zákon presumuje povinnost podat daňové přiznání, a daně, u nichž tomu tak není, samotný tento závěr ještě neospravedlňuje odklon od názoru Ústavního soudu, neboť daň z přidané hodnoty by byla ve stejné kategorii jako daň z příjmů, včasnost jejíhož vyměření předmětem posuzování Ústavního soudu byla a devátý senát, i ve světle své vlastní argumentace, tak měl u počítání běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně z přidané hodnoty uplatnit stejný princip vyjádřený v uvedeném nálezu pro daň z příjmů.

[17] Na věc se lze však podívat také jiným způsobem, než to činí devátý senát ve svém rozhodnutí, a to například takovým, jaký ve svém nálezu zvolil Ústavní soud, když na běh lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu vztáhl model „0+3“ a odlišil od sebe vzájemně dvě zdaňovací období, která dříve splývaly v jediné, a to jednak zdaňovací období, ve kterém vznikla v návaznosti na splnění určité podmínky (tou může být např. v případě daně z příjmů fyzických osob to, že příjmy fyzické osoby, daňového poplatníka, přesáhnou za určité zdaňovací období 15 000 Kč) povinnost podat daňové přiznání, resp. přiznat daň a jednak zdaňovací období, v němž vznikla povinnost daňové přiznání předložit správci

daně. Takovému rozlišení dvou zdaňovacích období odpovídá rozlišení dvojího druhu povinností daňového subjektu. Na jedné straně je zde povinnost hmotněprávní, tedy daňová povinnost, jež vzniká ve chvíli, kdy vzniká předmět daně. V případě daně z příjmů tedy vzniká daňovému subjektu daňová povinnost v okamžiku, kdy dosáhl příjmů takové povahy a výše, že podléhají zdanění. Na straně druhé zde v některých případech stojí povinnost daňového subjektu procesněprávní povahy podat daňové přiznání, tedy povinnost uvést příjmy v daňovém přiznání a daňové přiznání předložit správci daně. Splnění každé z daných povinností je přitom vázáno různými lhůtami, jejichž počátek a konec je vymezen rozdílně. Moment vzniku povinnosti podat daňové přiznání, resp. přiznat daň je upraven ve speciálních daňových předpisech (srov. např. § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nebo § 21 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), kdežto lhůta pro předložení samotného daňového přiznání správci daně je upravena v § 40 odst. 3 daňového řádu. Výše uvedený závěr o existenci dvou různých povinností, hmotněprávní a procesněprávní, je tedy v souladu i se systematickým výkladem, kdy hmotněprávní povinnost je upravena ve speciálních daňových zákonech, zatímco procesněprávní povinnost je upravena v procesním předpisu (daňový řád). K uplatnění modelu „0+3“ se přiklání rovněž doktrína (srov. J. Kobík: *Správa daní a poplatků s komentářem. Komplexní pohled na problémy správy daní*. 7. vyd., ANAG, 2009, str. 489 a násled.).

[18] Jak navíc v textu komentáře k daňovému řádu dále vyplývá, „*k obdobným závěrům jako u daně z příjmů fyzických osob lze dospět i u jiných daní*“ (str. 491 tamtéž). Rovněž podle prvního senátu nejsou dány důvody pro to, aby byl běh lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu vykládán jinak u daně z příjmů a jinak u daně z přidané hodnoty. Pokud tedy Ústavní soud svým nálezem stanovil pro počítání běhu lhůty podle citovaného ustanovení určitý princip, jenž považuje za rozdílný od předchozí praxe za ústavně konformní, ač tak učinil ve věci vyměření daně z příjmů, je potřeba stejnou logiku aplikovat také u daně z příjmů, resp. u ostatních daní. Výše již bylo také rozebráno, proč první senát nepovažuje odchýlení se od judikatury Ústavního soudu v tomto případě za možné.

[19] K závěru, že model „0+3“ je nutno uplatnit na běh prekluzivní lhůty zakotvené v § 47 odst. 1 daňového řádu i v případě daně z přidané hodnoty, dospějeme také při použití výkladu *a simili*, tedy pokud nejasnou právní úpravu obsaženou v § 47 odst. 1 daňového řádu vyložíme na základě úpravy obsažené v jiném právním předpisu, v tomto případě v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. V jeho § 21 odst. 1 je konkrétně stanoveno, že: „*Plátce daně uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.*“ Z této věty je tak patrné, že pokud plátce daně daň uvádí v daňové přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň, je „*obdobím, ve kterém vzniká povinnost přiznat daň*“ obdobím odlišným od období, ve kterém se daňové přiznání podává. Je to jasné již z toho, že daňové přiznání se uvádí nikoli za stejné, ale za jiné, za předchozí daňové období, tedy u daně z přidané hodnoty zpravidla za předchozí čtvrtletí. I z tohoto ustanovení je tedy zřejmé, že povinnost přiznat daň, resp. povinnost podat daňové přiznání, vzniká v období, za které se daňové přiznání podává, tedy v období, které předchází období, kdy naopak plátce daně má povinnost předložit daňové přiznání správci daně. Pokud tedy, jako v tomto případě, mělo být zdaňovacím obdobím, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň, resp. podat daňové přiznání, 4. čtvrtletí roku 1998, „*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“ (§ 47 odst. 1 daňového řádu), resp. nelze daň vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce 4. čtvrtletí roku 1998, tedy po uplynutí tří let od 31. 12. 1998. Text § 47 odst. 1 daňového řádu tak lze v rozporu s názorem devátého senátu interpretovat pouze jako snahu zákonodárce o pojmové sjednocení s ostatními daňovými zákony, nikoli jako snahu stanovit odlišný počátek a konec běhu lhůty uvedené v § 47 daňového řádu pro jednotlivé daně. Je možné se domnívat, že pokud by úmyslem zákonodárce bylo stanovit odchylnou úpravu pro jednotlivé daně, učinil by to takovým explicitním způsobem jako např. v zákoně č. 31/1878 ř. z. či v zákoně č. 76/1927 Sb., na něž odkazoval ve svém již výše v odst. 9 zmiňovaném usnesení pátý senát, případně jako v § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, který zněl: „Daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň.“

[20] Podle prvního senátu tedy v posuzované věci počala prekluzivní lhůta k vyměření daně, jak u daně z příjmů, tak u daně z přidané hodnoty, běžet k 31. 12. 1998. Konec běhu lhůty pak nastal k 31. 12. 2001. Jelikož prvním úkonem, směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, jenž by mohl přerušit běh prekluzivní lhůty, bylo až zahájení daňové kontroly správcem daně dne 25. 2. 2002, došlo k prekludování daně z příjmů za zdaňovací období roku 1998 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 1998.

[21] První senát se tedy domnívá, že v případě daně z příjmů i daně z přidané hodnoty je počátek i konec běhu propadné lhůty podle § 47 daňového řádu stanoven jednotným způsobem, a to tak, jak to ve svém nálezu ve věci I. ÚS 1611/07 naznačil Ústavní soud. Nadto první senát zastává to stanovisko, že text § 47 odst. 1 daňového řádu svým aktuálním zněním nerozlišuje dva počátky běhu lhůty u jednotlivých daní, v závislosti na tom, zda zákon v souvislosti s určitými daněmi stanoví povinnost podat daňové přiznání či nikoli. Ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu sice není z těch zcela jednoznačných a připouští dvojí výklad, nicméně pokud Ústavní soud zvolil jeden z nich, a to v souladu s principem *in dubio pro libertate*, mají obecné soudy povinnost tento názor Ústavního soudu respektovat, a uplatnit princip počítání běhu prekluzivní lhůty u všech daní tak, jak to naznačil Ústavní soud.

[22] Ostatně sám Ústavní soud již několikrát poukázal na negativní následky výkladových a aplikačních excesů nedůvodně prolamujících existující a účastníkem i do budoucna legitimně očekávanou judikatorní praxi. Jak Ústavní soud uvedl v jenom ze svých nálezů (srov. nález z 18. 4. 2007, sp. zn. IV. ÚS 613/06, č. 68/2007 Sb. ÚS), změna rozhodovací soudní praxe, zvláště jde-li o praxi nejvyšší soudní instance povoláné i ke sjednocování judikatury nižších soudů, je jevem ve své podstatě nežádoucím, neboť takovouto změnou je zjevně narušen jeden z principů demokratického právního státu, a to princip předvídatelnosti soudního rozhodování. S tím souvisí také Ústavním soudem v tomto nálezu zdůrazněná „povinnosti soudů přistupovat ke změně judikatury nejen opatrně a zdrženlivě (tj. výlučně v nezbytných případech opodstatňujících překročení principu předvídatelnosti), ale též s důkladným odůvodněním takového postupu; jeho součástí nezbytně by mělo být přesvědčivé vysvětlení toho, proč, vzor očekávání respektu k dosavadní rozhodovací praxi, bylo rozhodnuto jinak“.

[23] Přestože se tedy ke způsobu běhu prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu závazně vyslovil Ústavní soud, následován četnou judikaturou tohoto soudu, zmiňovanou ostatně již i v odstavci čtvrtém tohoto usnesení, brání právní závěr učiněný v rozsudku z 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 42/2008 - 150, prvnímu senátu rozhodnout ve věci samé. Jelikož v judikatuře Nejvyššího správního soudu existuje rozpor v právním názoru na interpretaci § 47 odst. 1 daňového řádu, postupuje první senát věc v souladu s § 17 s. ř. s. rozšířenému senátu a předkládá mu k posouzení následující otázky: Kdy ve smyslu § 47 odst. 1 daňového řádu počíná a kdy končí běh lhůty k vyměření či doměření, případně k přiznání nároku na daňový odpočet, u daně z přidané hodnoty, pro větší názornost konkrétně u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 1998? Existuje rozdílný počátek a konec běhu lhůty stanovené v § 47 odst. 1 daňového řádu u jednotlivých daní? Po zodpovězení otázek první senát žádá o vrácení věci k dalšímu projednání a rozhodnutí prvnímu senátu.

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa, JUDr. Michal Mazanec, JUDr. Jakub Camrda, JUDr. Miluše Došková, JUDr. Karel Šimka, JUDr. Marie Turková a JUDr. Jaroslav Vlašín. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců v propadné lhůtě jednoho týdne ode dne, kdy zjistí důvody podjatosti (§ 8 odst. 5 s. ř. s.).

Účastníci se mohou vyjádřit k otázkám předloženým rozšířenému senátu ve lhůtě 2 týdnů od doručení tohoto usnesení.

V Brně dne 22. července 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda

senátu