

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Jakuba Camrdy, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Karla Šimky, JUDr. Marie Turkové a JUDr. Jaroslava Vlašína 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 :

- I. Výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno.
- II. Chce-li se tříčlenný senát odchýlit od názoru vysloveného v obdobné právní věci Ústavním soudem, musí tak učinit výslovně, jednoznačně a předeštěním konkurujících právních úvah. Pokud již existuje předchozí a s názorem Ústavního soudu souladná judikatura Nejvyššího správního soudu, musí věc podle § 17 odst. 1 s. ř. s. předložit rozšířenému senátu.
- III. Věc **se vrací** k dalšímu projednání a rozhodnutí prvnímu senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

1. Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 11. 2008, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti čtrnácti rozhodnutím žalovaného, kterými byla zamítnuta

jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům vydaným dne 6. 12. 2005 Finančním úřadem ve Veselí nad Moravou.

II.

Důvody předložení věci rozšířenému senátu

II.1.vymezení rozporné judikatury

2. O kasační stížnosti rozhodující první senát dospěl při předběžné poradě k názoru, že řízení před soudem bylo zatíženo vadami, k nimž musí přihlídnout z moci úřední i bez návrhu účastníka řízení (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). K uvedenému závěru dospěl poté, co věc posoudil ve světle nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), jímž byl překonán dosavadní právní názor, že daňová povinnost se dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) prekluduje po uplynutí tří let od konce roku, ve kterém daňový subjekt podal nebo měl podat daňové přiznání („model 1+3“). Podle názoru Ústavního soudu propadná lhůta dle § 47 odst. 1 daňového řádu 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“). Tento názor Ústavního soudu pak Nejvyšší správní soud převzal v řadě svých rozhodnutí. Označení „1+3“ či „0+3“ bude nadále v textu pro zjednodušení používáno, přičemž číslovka „1“ v případě daně z přidané hodnoty neznámá 1 rok, ale 1 zdaňovací období, kterým je u této daně měsíc nebo čtvrtletí).

3. V této posuzované věci správce daně dodatečně vyměřil daň z příjmů za zdaňovací období roku 1998, 1999 a 2000 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 1998 až 2. čtvrtletí roku 2001. Posouzení běhu prekluzivní lhůty je, s ohledem na zahájení daňové kontroly dne 25. 2. 2002 i s ohledem na dobu pravomocného doměření daně, významné pro výsledek kasačního řízení.

4. Na základě výkladu ustanovení § 47 daňového řádu Ústavním soudem a navazujících rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, první senát zaujal názor, že v předložené věci prekluzivní lhůta u daně z přidané hodnoty za období 4. čtvrtletí roku 1998 počala běžet od 31. 12. 2008. Tento závěr prvního senátu je však v rozporu s právním názorem vyjádřeným v rozsudku devátého senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 42/2008 -84 (dostupným na www.nssoud.cz). První senát sice souhlasí s názorem vyjádřeným v těchto rozhodnutích, že přinejmenším 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“.

II.2. právní názor předkládajícího senátu

5. Předkládající 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 zastávaný Nejvyšším správním soudem. V uvedeném nálezu Ústavní soud rozhodoval ve věci vyměření daně z příjmů. Na tento nálezh navázaly rozsudky prvního, druhého a osmého senátu, které na běh lhůt ke stanovení daňové povinnosti u daně z příjmů aplikovaly Ústavním soudem prosazený „model 0+3“. Jelikož tedy ve světle argumentace rozhodnutí devátého senátu spadá daň z přidané hodnoty do stejné kategorie jako daň z příjmů, má první senát za to, 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 úpravy.

6. První senát vychází z povinnosti 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, rozsudek ze 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, či rozsudek z 25. 5. 2009, č. j. 2 Afs 60/2008 - 76, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Je toho názoru, že kdyby na počítání běhu propadné lhůty v případě daně z přidané hodnoty byl použit model „1+3“ bylo by to v rozporu s judikaturou jak Ústavního soudu, tak i s judikaturou Nejvyššího správního soudu sledující logiku uvedeného nálezu.

7. Podle prvního senátu rovněž 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 nálesem stanovil pro počítání běhu lhůty podle citovaného ustanovení určitý princip, jenž považuje na rozdíl od předchozí praxe za ústavně konformní, ač tak učinil ve věci vyměření daně z příjmů, je potřeba stejnou logiku aplikovat také u daně z přidané hodnoty.

8. 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 sp. zn. I. ÚS 1611/07 uvedl Ústavní soud.

9. Přestože se tedy ke způsobu běhu prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu závazně vyslovil Ústavní soud, následován četnou judikaturou tohoto soudu, brání právní závěr učiněný v rozsudku z 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 42/2008 - 150, prvnímu senátu rozhodnout ve věci samé.

10. Jelikož v judikatuře Nejvyššího správního soudu existuje rozpor v právním názoru na interpretaci § 47 odst. 1 daňového řádu, postoupil první senát věc v souladu s § 17 s. ř. s. rozšířenému senátu a předložil 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?

III.

Pravomoc rozšířeného senátu k posouzení předložených otázek

III.1. předložená právní otázka

11. Rozšířený senát se nejprve zabýval tím, zda je dána jeho rozhodovací pravomoc. Podle § 17 odst. 1 s. ř. s. postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu senát Nejvyššího správního soudu, který dospěl při svém rozhodování k právnímu názoru odlišnému od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí tohoto soudu. Jak ovšem již vyslovil rozšířený senát v usnesení ze dne 12. 6. 2007, č. j. 2 Afs 52/2006 – 86: *„Postoupit rozšířenému senátu lze jak celou právní věc k rozhodnutí, tak i některou z jednotlivých sporných otázek. Rozšířený senát však neřeší abstraktní právní otázky bez ukotvení ke skutkovým zjištěním posuzovaných případů (...)“*. V daném případě není mezi senáty sporná otázka rozdílného počátku a konce běhu prekluzivní lhůty u konkrétního zdaňovacího období, ale způsob určení počátku (a z toho plynoucího konce) běhu lhůty. První senát nastolil problém ve vztahu k dani z přidané hodnoty, jíž se má zabývat a jíž se v označeném rozsudku zabýval i devátý senát. Ten, ač výslovně řešil daně z přidané hodnoty, zaujal právní názor k počítání lhůt u daní obecně, a právě s tímto jeho hodnocením předkládající senát nesouhlasí a hodlá se od něho odchýlit.

III.2. podmínky pro projednání věci rozšířeným senátem

12. Rozšířený senát v rámci posouzení své pravomoci vážil, zda jsou skutečně dány podmínky k tomu, aby se postoupenou věcí zabýval. Podstatné totiž není pouze tvrzení předkládajícího senátu, ale musí tu objektivně existovat rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž byl vysloven právní názor, od něhož se hodlá předkládající senát odchýlit, a současně se nemůže jednat o případ, kdy by se ohnisko sporu nenacházelo uvnitř, ale vně Nejvyššího správního soudu. Tak tomu bylo v případě rozhodovaném rozšířeným senátem dne 11. 1. 2006, č. j. 2 Afs 66/2004 – 53, (publ. pod č. 1833/2009 Sb. NSS), kde byl řešen střet stanoviska přijatého Nejvyšším správním soudem a nálezů Ústavního soudu, jímž bylo toto stanovisko popřeno. V usneseních rozšířeného senátu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 2 As 35/2008 – 56 a č. j. 8 Afs 73/2007-107 pak byly řešeny případy, kdy došlo k vydání nálezu Ústavního soudu v průběhu projednávání věci před rozšířeným senátem.

13. I v nyní předloženém případě je třeba se vyrovnat s vlivem nálezu Ústavního soudu; situace je však odlišná. Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 byl vydán dne 2. 12. 2008, napadený rozsudek devátého senátu č. j. 9 Afs 42/2008 – 84 byl vydán dne 22. 1. 2009. Devátý senát v označeném rozsudku tento nález nerespektoval ani nerefletoval a vzhledem k tomu, že nález byl vydán na půdorysu daně z příjmů fyzických osob, lze připustit, že vycházel z názoru, že na daň z přidané hodnoty nedopadá. Oproti tomu předkládající první senát je názoru, že nález sp. zn. I. ÚS 1611/07 dopadá i na daň z přidané hodnoty a že z tohoto hlediska je názor na počítání prekluzivních lhůt vyslovený v rozsudku devátého senátu nesprávný. Za situace shodného náhledu na počítání prekluzivní lhůty jak u daní z příjmů, tak i u daně z přidané hodnoty, existovala zde v době postoupení věci rozšířenému senátu již také rozporná judikatura. Spor tak není vně Nejvyššího správního soudu, ale uvnitř a důvody k postupu podle § 17 odst. 1 s. ř. s. byly naplněny.

IV.

Právní posouzení věci rozšířeným senátem

IV.1. rozhodná právní úprava

14. Počítání prekluzivní lhůty v rozhodném případě bylo stanoveno v § 47 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2009, který zněl: „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.“ Podle § 37 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty v rozhodném znění byl plátce povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost. Jak již uvedl předkládající senát, lhůta stanovená v § 47 odst. 1 daňového řádu byla dlouhodobě vykládána tak, že počátkem lhůty byl konec zdaňovacího období (roku, čtvrtletí, měsíce), v němž byl daňový subjekt povinen podat daňové přiznání.

IV.2. nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07

15. Nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 znamenal zásadní výkladový zvrat. Ústavní soud v něm vyslovil: „*Zákonný pojem „konec zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání“ se v rozporu s racionálním výkladem neodvívá ode dne 31. 12. 1998, nýbrž až ode dne 31. 12. 1999, kdy prostředkem k extenzivnímu výkladu je lhůta k podání daňového přiznání, tj. den 31. 3. 1999. Tímto výkladem je výslovná tříletá lhůta prodloužena na lhůtu čtyřletou. Přitom již ke dni 31. 12. je zřejmé, zda příjmy za kalendářní rok překročily zákonem určenou hranici, při jejímž překonání vzniká povinnost podat daňové přiznání. Argumentace stěžovatelky ohledně výkladu textu zákona je přiléhavá (...). Názor Nejvyššího správního soudu, podle něhož by mohlo dojít k absurdním situacím, pokud by byla lhůta počítána jinak než od 31. 3., neboť do té doby nemůže správce daně činit kroky k jejímu vyměření, dává vzniknout absurditě jiné: složitým výkladem prodlužuje jasně stanovenou tříletou lhůtu na lhůtu čtyřletou. Výsledkem je prodloužení nejistoty daňového subjektu, ačkoli soud tvrdí opak.*“ Názor v tomto nálezu vyslovený na půdorysu daně z příjmů fyzických osob Ústavní soud zopakoval v dalším nálezu, a to ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, ve vztahu k dani z příjmů právnických osob.

16. Z citovaného nálezu Ústavního soudu je zřejmé, že rozhodujícím kritériem pro počítání prekluzivní lhůty je vztah počátku lhůty k době vzniku daňové povinnosti, či k době, za níž má být podáno daňové přiznání, která však není totožná s dobou, v níž je třeba daňové přiznání podat, a že lhůtu nelze odvozovat od doby, v níž má být přiznání podáno. Nález Ústavního soudu způsob počítání lhůty, dosud zastávaný i Nejvyšším správním soudem, označil za extenzivní a nepřipustně prodlužující lhůtu. Kritéria Ústavního soudu rozhodná pro stanovení počátku běhu prekluzivní lhůty jsou plně

použitelná i pro počítání běhu lhůty pro vyměření daně z přidané hodnoty. I tato daň patří mezi daně spojené s povinností podání daňového přiznání, které se podává v následujícím období po rozhodném zdaňovacím období. Změna v chápání počítání lhůt pak stojí právě na odlišení zdaňovacího období, za které vznikla povinnost odvést daň či podat přiznání, od zdaňovacího období, v němž má být přiznání podáno, přičemž její počátek je navázán na prvé z nich. Tento právní názor je dostatečně srozumitelný a použitelný v praxi. K názoru, že výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno, dospěl rozšířený senát ostatně i v souběžně projednávané věci sp. zn. 5 Afs 15/2009.

V.

Závaznost nálezů Ústavního soudu

17. Ústavní soud opakovaně a zvláště pak v nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, vyslovil, že z čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky v souvislosti s čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky plynou pro obecné soudy významné požadavky upínající se k jejich rozhodovací činnosti; podle nich musí obecné soudy respektovat ústavně právní výklady Ústavního soudu, tj. jím vyložené a aplikovatelné nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o něž se výrok předmětného nálezu opírá. Podle Ústavního soudu existuje několik možných postojů, které mohou obecné soudy zaujmout ve vztahu k jeho „precedenčním judikátům“. Lze je rozřadit za použití pojmu reflektovat (anebo respektovat). Respektovat ústavně právní výklad Ústavního soudu znamená následovat ho ve skutkově podobných případech, anebo přednést seriózní argumenty, které vedou k závěru, že vzhledem k relevantním skutkovým rozdílům není vhodné aplikovat již vyslovený princip v tomto dalším případě. Na druhé straně nereflektovat (nebo nerespektovat) znamená, že obecný soud *ratio decidendi* nálezu Ústavního soudu jako východisko pro vlastní rozhodování neužil. Závaznost svých nálezů zdůraznil Ústavní soud i v 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 předchozího kasačního nálezu Ústavního soudu v dané věci a pomnutí právních závěrů zde vyslovených, tedy pro porušení článku 89 odst. 2 Ústavy.

18. Obdobně i judikatura Nejvyššího správního soudu akceptuje závaznost nálezů Ústavního soudu. Tak v rozsudku ze 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, tento soud uvedl: *„jestliže 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.“*

V.1. přípustnost odchýlení od právního názoru vysloveného v nálezu Ústavního soudu

19. Judikatura Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu připouští v ojedinělých a zcela specifických případech možnost odchýlení se od judikatury Ústavního soudu. V již zmíněném nálezu sp. zn. IV. ÚS 301/05 Ústavní soud sám vyslovil, že jeho názory nemohou být kategoricky neměnné a výjimečně je možné připustit, že obecné soudy mohou dojít k jiným ústavněprávním závěrům a uplatnit konkurující právní úvahy. Taková polemika s Ústavním soudem nemůže být bez dalšího považována za porušení čl. 89 Ústavy. Odkázal na svůj předchozí nálezu sp. zn. III. ÚS 252/2004, podle něhož tak soud smí učinit, je-li opravdově a z vážných důvodů přesvědčen, že by nebylo správné následovat rozhodovací praxi Ústavního soudu. Takovýto rozpor by sám o sobě nemohl být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. Dále odkázal i na svůj nálezu ze dne 18. 4. 2007, sp. zn. IV. ÚS 613/06, podle něhož *„judikatura nemůže být bez vývoje a není vyloučeno, aby (a to i při nezměněné právní úpravě) byla nejen doplňována o nové interpretační závěry, ale i měněna. Změna rozhodovací soudní praxe, zvláště jde-li o praxi nejvyšší soudní instance povolané i k sjednocování judikatury nižších soudů, je ovšem jevem ve své podstatě nežádoucím, neboť takovouto změnou zjevně je narušen jeden z principů demokratického právního státu, a to princip předvídatelnosti soudního rozhodování. To je prioritním důvodem, proč platná právní úprava předepisuje pro soudy nejvyšších instancí i pro Ústavní soud zvláštní a závazná pravidla přijímání rozhodnutí v situacích, kdy jimi má být jejich dosavadní judikatura překonána. Dokonce, i kdyby takovéto procedury nebyly pro uvedené případy pozitivním právem zakotveny, nic by to neměnilo na 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, vzdor očekávání respektu k dosavadní rozhodovací praxi, bylo rozhodnuto jinak.“*

V. 2. názor vyjádřený v rozsudku č. j. 9 Afs 42/2008 - 84

20. Devátý senát vydal označený rozsudek dne 22. 1. 2009, tedy po vydání nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07. Těžiště právní argumentace 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“*. Konkrétně pak pro případ posuzovaných daní z přidané hodnoty devátý senát uplatnil model počítání běhu prekluzivní lhůty „1+3“, tedy počátek lhůty vztáhl k době, v níž byla dána povinnost podat daňové přiznání. V tomto rozsudku nebyly vysloveny konkurující právní úvahy vůči právnímu názoru vyslovenému Ústavním soudem, tak aby bylo zřejmé, že byl reflektován a argumentačně popřeh, pouze byl na základě obdobného nastolení problému zaujat opačný názor. S tím se však rozšířený senát, jak vyjádřeno v usnesení sp. zn. 5 Afs 15/2009, neztotožnil (viz dále bod 22).

21. Rozsudek devátého senátu, ač vydán po nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, tedy nestojí na tom, že se od nálezu výslovně odchyluje a jaké pro takový postup shledal důvody. Tento senát tak pochybil v tom, že nález aplikovatelný i na jím projednávaný případ v rozsudku nerespektoval ani nereflektoval, aniž se ovšem proti němu výslovně, jednoznačně a při srovnání právních úvah, vyslovil. Devátý senát přitom nebyl v situaci, kdy by se měl obrátit na rozšířený senát, neboť v době jeho rozhodování zde nebyla rozporná judikatura v rámci tohoto soudu, jak tomu je v případě rozhodovaném rozšířeným senátem pod sp. zn. 5 Afs 15/2009. Není vyloučeno, aby tříčlenný senát, pokud shledá důvody, pro odchýlení se od právního názoru vysloveného Ústavním soudem, tak učinil, musí tak ovšem učinit výslovně, jednoznačně a předeštěním konkurujících právních úvah.

22. Rozšířený senát v souběžně projednávané věci sp. zn. 5 Afs 15/2009 zvažoval, zda se má sám pokusit změnit právní názor Ústavního soudu k výkladu ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu, ovšem neshledal k tomu podmínky. Neshledal totiž, že by nálezy Ústavního soudu nebyly vůbec odůvodněny nebo byly odůvodněny argumenty, které lze považovat objektivně za naprosto nedostatečné nebo celkem nepochopitelné, ani jiné důvody, které by byly způsobilé založit úvahu pro odklon od právních názorů v nálezech obsažených. Vycházel rovněž ze skutečnosti, že právní názor vyslovený v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 byl následován v řadě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že byl respektován správní praxí, a že se projevil se i v legislativě (k tomu blíže část VI. usnesení rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 5 Afs 15/2009).

VI. Shrnutí a závěr

23. Rozšířený senát tak dospěl k následujícím závěrům:

Výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno.

Chce-li se tříčlenný senát odchýlit od názoru vysloveného v obdobné právní věci Ústavním soudem, musí tak učinit výslovně, jednoznačně a předeštěním konkurujících právních úvah. Pokud již existuje předchozí a s názorem Ústavního soudu souladná judikatura Nejvyššího správního soudu, musí věc podle § 17 odst. 1 s. ř. s. předložit rozšířenému senátu.

24. S těmito závěry rozšířený senát v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu věc vrací prvnímu senátu k projednání a rozhodnutí.

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

V Brně dne 12. ledna 2011

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu