

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **VfG Cosmian s. r. o.,** se sídlem Erbenova 2906, Česká Lípa, zastoupeného Mgr. Lenkou Krupičkovou, LL.M., advokátkou se sídlem Jungmannova 31, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2009, čj. 6731/09-1500-506191, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 27. 4. 2010, čj. 59 Ca 67/2009 - 59,

takto:

I. V řízení se pokračuje.

II. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 27. 4. 2010, čj. 59 Ca 67/2009 - 59, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

1. Rozhodnutím ze dne 15. 6. 2009, čj. 6731/09-1500-506191, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v České Lípě ze dne 23. 10. 2008, čj. 92529/08/172912/6561, kterým správce daně zastavil řízení o dodatečném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2005 podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

II.

2. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který ji rozsudkem ze dne 27. 4. 2010, čj. 59 Ca 67/2009 - 59, zamítl.

3. Krajský soud uzavřel, že daňové orgány správně rozhodly o zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání k DPH, byť na základě nesprávných argumentů.

4. Podle krajského soudu byl pro posouzení věci rozhodující výklad § 41 odst. 1 a odst. 4 daňového řádu a otázka uplatnění prekluzívní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu v řízení o dodatečném daňovém přiznání. Krajský soud připomněl, že otázku uplatnění obecné tříleté prekluzívní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu mj. v řízení o dodatečném daňovém přiznání řešil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 23. 2. 2010, čj. 7 Afs 20/2007 - 73, č. 2055/2010 Sb. NSS. Z něj vyplývá, že pokud daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší proti poslední známé daňové povinnosti v subjektivní lhůtě dle § 41 odst. 1 daňového řádu a při zachování objektivní lhůty podle § 41 odst. 4 daňového řádu (při splnění dalších zákonných podmínek) a jedná se tedy o platně a včas podané dodatečné daňové přiznání, další prekluzívní lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu se již na další řízení o takovém dodatečném daňovém přiznání neuplatní. Bude povinností správce daně o dodatečném daňovém přiznání podaném ve prospěch daňového subjektu rozhodnout s tím, že správce daně bude v dalším řízení omezen desetiletou prekluzívní lhůtou ve smyslu § 47 odst. 2 věty druhé daňového řádu, která musí být vždy lhůtou konečnou pro vyměření či doměření daňové povinnosti.

5. V posuzované věci dospěl krajský soud k závěru, že správce daně a následně žalovaný nepostupovali správně, pokud řízení o dodatečném daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2005 zastavili pouze s poukazem na to, že nebylo v možnostech správce daně zahájit řádně vytýkací řízení a ve lhůtě dle § 47 odst. 1 daňového řádu (do dne 30. 9. 2008) dodatečně doměřit příslušnou daň pravomocně, ačkoliv dodatečné daňové přiznání považovali za podané v zákonných lhůtách podle § 41 odst. 1, odst. 4 daňového řádu. Tento názor daňových orgánů nebylo možné dle krajského soudu akceptovat a potud byly žalobní námitky důvodné.

6. Krajský soud však dále uvedl, že je povinností správního soudu přihlížet z úřední povinnosti k prekluzi práva státu daň vyměřit nebo doměřit, jak setrvale judikuje Ústavní soud. Tato judikatura přitom našla svůj odraz i v judikatuře správních soudů. Krajský soud proto posoudil, zda uplynula prekluzívní lhůta k vyměření nebo doměření daně, v případě žalobce k doměření DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2005, ve smyslu § 47 odst. 1 daňového řádu, a tedy i lhůta k podání dodatečného daňového přiznání k předmětné dani podle § 41 odst. 4 daňového řádu. Podle krajského soudu nebylo možné rezignovat na povinnost přihlédnout k prekluzi práva státu na vyměření či doměření daně, opakovaně zdůrazňovanou v nálezech Ústavního soudu, jen proto, že v konkrétním případě šlo plnění této povinnosti k tíži žalobce jako daňového subjektu.

7. Při stanovení počátku objektivní tříleté prekluzívní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu krajský soud vyšel z nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, podle kterého se zákonná lhůta pro vyměření či doměření daně počítá již od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Tímto nálezem Ústavní soud překonal dosavadní výklad § 47 odst. 1 daňového řádu zastávaný Nejvyšším správním soudem a přiklonil se tak k modelu „3+0“. Tento nález byl následně zohledněn i v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu.

8. Krajský soud poznamenal, že je mu znám i žalobcem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, čj. 9 Afs 42/2008 - 84, který ve svém odůvodnění rozlišoval dva počátky běhu prekluzívní lhůty a který v případě DPH dovodil nutnost aplikovat model „3+1“ pro počítání běhu prekluzívní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu. S tímto názorem se krajský soud neztotožnil s tím, že zde není zákonná opora pro odlišný výklad počátku běhu prekluzívní lhůty u DPH. Model „3+0“ je třeba dle krajského soudu aplikovat nejen v případě daně z příjmů, ale také DPH.

9. V případě žalobce tak tříletá prekluzívní lhůta k vyměření či doměření DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2005, tj. za zdaňovací období od 1. 4. 2005 do 30. 6. 2005, počala běžet dne 30. 6. 2005 a skončila již dne 30. 6. 2008. Ze správního spisu ani ze žalobcem uváděných skutečností krajský soud nezjistil, že by před tímto datem byl správcem daně učiněn úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, který by přerušil běh lhůty. Dodatečné daňové přiznání podané dne 25. 9. 2008 tedy nebylo žalobcem podáno v objektivní tříleté lhůtě dle § 41 odst. 4 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt může platně podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší proti poslední známé daňové povinnosti v týchž objektivních prekluzívních lhůtách, jaké daňový řád stanoví správci daně. V případě žalobce zákonem stanovená prekluzívní lhůta k doměření předmětné daně, a tedy i k podání dodatečného daňového přiznání ve prospěch daňového subjektu podle § 41 odst. 4 daňového řádu podle krajského soudu uplynula.

10. Krajský soud uvedl, že na jeho závěru nemohlo nic změnit ani nesprávné konstatování správce daně a žalovaného, že dodatečné daňové přiznání bylo podáno v souladu s § 41 odst. 4 daňového řádu, tedy ve lhůtě dle § 47 odst. 1 daňového řádu. Správní soud není právním posouzením běhu prekluzívních lhůt ve smyslu § 47 odst. 1 daňového řádu učiněným daňovými orgány vázán. Naopak, jeho povinností je přihlédnout k jejich uplynutí z úřední povinnosti. Pokud žalobce podal dodatečné daňové přiznání na DPH nižší za uvedené zdaňovací období až dne 25. 9. 2008, učinil tak po uplynutí tříleté objektivní prekluzívní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu, na kterou odkazuje § 41 odst. 4 daňového řádu. Správce daně nemohl rozhodnout jinak, než řízení o takto podaném dodatečném daňovém přiznání zastavit podle § 27 odst. 1 daňového řádu. Na základě toho krajský soud shledal výrok rozhodnutí, vydaného správcem daně v prvním stupni o zastavení řízení o podaném dodatečném daňovém přiznání z důvodu uplynutí prekluzívní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu, a následně vydané rozhodnutí žalovaného správnými a žalobu jako nedůvodnou zamítl.

11. Pro úplnost krajský soud zopakoval, že správce daně i žalovaný ke správnému závěru o nutnosti zastavit řízení o dodatečném daňovém přiznání pro uplynutí prekluzívní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu dospěli na základě nesprávných úvah. Pro danou věc však považoval za rozhodující, že výrok rozhodnutí správce daně o zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání nijak nezkrátil žalobce na jeho subjektivních veřejných právech. Žalobce totiž podal dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2005 až po uplynutí zákonné objektivní lhůty podle § 41 odst. 4 daňového řádu.

III.

12. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

13. Namítl, že daňový řád předpokládá pro podání dodatečného daňového přiznání splnění dvou lhůt – subjektivní a objektivní. Objektivní lhůta činí 3 roky od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání za období, kterého se dodatečné daňové přiznání dotýká. Stěžovatel konstatoval, že při posouzení počátku běhu této lhůty vycházel z tehdy obecně přijímaného výkladu potvrzeného např. rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Aps 5/2006 - 98, č. 1304/2007 Sb. NSS, či později rozhodnutím ze dne 22. 1. 2009, čj. 9 Afs 42/2008 - 84, www.nssoud.cz. Stěžovatel byl v posuzované věci povinen předložit daňové přiznání do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, tedy do 25. 7. 2005. Objektivní lhůta tak počala běžet posledním dnem zdaňovacího období (čtvrtletí), ve kterém vznikla povinnost předložit daňové přiznání, tedy dnem 30. 9. 2005, a uplynula k 30. 9. 2008. Krajský soud podle stěžovatele odmítl závěry Nejvyššího správního soudu a vyšel z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07.

14. Podstatný je podle stěžovatele výklad § 47 odst. 1 daňového řádu, resp. výklad pojmu *„zdaňovací období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání“*. Ústavní soud založil svůj výklad na tom, že v případě daně z příjmů je ke konci zdaňovacího období zřejmé, zda vzniká povinnost podat daňové přiznání. V případě daně z příjmů je totiž povinnost podat daňové přiznání vázána na výši dosaženého příjmu a jeho výše je ke konci zdaňovacího období předvídatelná. V případě DPH však vůbec nezáleží na tom, zda daňová povinnost vznikne. Povinnost podat přiznání k DPH má plátce obecně již na základě skutečnosti, že se stal plátcem daně. Pokud by byl § 47 odst. 1 daňového řádu ve vztahu k DPH interpretován tak, že zdaňovací období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, je obdobím, v němž vznikla daňová povinnost, došlo by k absurdní situaci, kdy chybí okamžik zahájení běhu prekluzívní lhůty v případech, kdy plátci žádná daňová povinnost nevznikla. Povinnost podat daňové přiznání za konkrétní zdaňovací období tudíž nemůže být vázána na okamžik vzniku daňové povinnosti.

15. Krajský soud podle stěžovatele mechanicky převzal výklad Ústavního soudu, aniž by se vyrovnal s jeho aplikovatelností na DPH. Vůbec se nezabýval zákonnou úpravou běhu lhůty v případě DPH, ale bez dalšího převzal závěry z nálezu Ústavního soudu, které ovšem nejsou v případě DPH přiléhavé a vedou k absurdním závěrům. Nadto se krajský soud nevyrovnal pro oblast DPH s aplikací dalšího argumentu Ústavního soudu, a sice, že v případě daně z příjmů dochází k prodloužení tříleté prekluzívní doby na čtyřletou, přičemž v případě DPH k takové situaci dojít nemůže. Nález Ústavního soudu byl také svého druhu ojedinělý a nepředvídatelný. Podle stěžovatele tedy existuje řada skutečností, které zřetelně odlišují případ souzený Ústavním soudem od případu stěžovatele. Nelze bez dalšího aplikovat výklad prekluzívní lhůty ve smyslu nálezu Ústavního soudu. Existují významné rozdíly dané tím, že se jedná o jiný druh daně.

16. Podle stěžovatele nelze popřít ani skutečnost, že vedle sebe existují dva rovnocenné výklady týkající se stanovení počátku běhu prekluzívních lhůt. Tyto výklady navíc existují i po vydání citovaného nálezu Ústavního soudu. Výklad zastávaný stěžovatelem byl

potvrzen rozhodnutím Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 42/2008 - 84. Usnesením ze dne 16. 6. 2009, čj. 5 Afs 15/2009 - 105, www.nssoud.cz, byla rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu postoupena otázka stanovení počátku běhu prekluzívní lhůty dle § 47 daňového řádu. Jak rozhodnutí devátého senátu, tak usnesení pátého senátu vyčerpávajícím způsobem předkládají argumenty pro výklad zastávaný stěžovatelem a stojí jednoznačně proti výkladu předloženému Ústavním soudem. Stěžovatel konečně poukázal i na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2009, čj. 7 Afs 21/2009 - 57, www.nssoud.cz, jakož i na judikaturu zdůrazňující roli zásady *in dubio mitius*.

IV.

17. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.1

18. Usnesením ze dne 16. 7. 2010, čj. 8 Afs 32/2010 - 92, Nejvyšší správní soud řízení ve věci přerušil, a to do pravomocného rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 27/2009. Rozšířený senát zdejšího soudu rozhodl usnesením ze dne 12. 1. 2011, čj. 1 Afs 27/2009 - 98, www.nssoud.cz, proto bylo možné v řízení pokračovat.

V.2

19. Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

20. Kasační stížnost je důvodná.

21. Podstata věci souvisí s posouzením běhu objektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 41 odst. 4 ve spojení s § 47 odst. 1 daňového řádu.

22. Mezi účastníky především zůstalo sporným, zda stěžovatel podal v posuzované věci dodatečné daňové přiznání na DPH nižší za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2005 včas, učinil-li tak dne 25. 9. 2008. Stěžovatel v tomto směru nesouhlasil s právním názorem krajského soudu, který při posouzení věci vyšel ze závěrů vyslovených na půdorysu daně z příjmů fyzických osob Ústavním soudem v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, http://nalus.usoud.cz. Stížními námitkami rekapitulovanými zejména pod body 14–15 tohoto rozsudku stěžovatel poukazoval na odlišná východiska běhu lhůty ve vztahu k DPH.

23. Stížní námitkou shrnutou pod bodem 16 rozsudku pak brojil proti porušení principu *in dubio pro mitius* v situaci, kdy vedle sebe existují dva rovnocenné výklady týkající se stanovení počátku běhu rozhodné lhůty, přičemž doplňoval (srov. bod 13 rozsudku), že při posouzení počátku běhu této lhůty vycházel z tehdy obecně přijímaného výkladu potvrzeného judikaturou Nejvyššího správního soudu.

24. Nejvyšší správní soud v souladu s výše uvedeným připomíná, že rozšířený senát v usnesení ze dne 12. 1. 2011, čj. 1 Afs 27/2009 - 98, www.nssoud.cz, uzavřel, že *„(v)ýklad § 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.“ Shodný závěr vyslovil rovněž v souběžně projednávané věci v usnesení ze dne 12. 1. 2011, čj. 5 Afs 15/2009 - 122, www.nssoud.cz. Na odůvodnění obou usnesení lze na tomto místě pro stručnost odkázat. Plyne z nich přitom jednoznačný závěr, dle něhož je třeba i ve vztahu k prekluzívní lhůtě pro vyměření, resp. doměření DPH aplikovat závěry vyslovené Ústavním soudem ve shora označené věci, zjednodušeně označované jako model „3+1“, kdy číslovka „1“ neznamená v případě DPH 1 rok, ale 1 zdaňovací období (v tomto případě čtvrtletí).

25. Nejvyšší správní soud nicméně nemohl přehlédnout, že závěry vyslovené Ústavním soudem ve věci sp. zn. I. ÚS 1611/07, opírající se mj. o povahu prekluzívní lhůty coby lhůty směřující k ochraně daňového subjektu, vedou v případě objektivní lhůty ovládající podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší k přesně opačným důsledkům.

26. V tomto směru považoval zdejší soud za zásadní stížní námitku poukazující na to, že stěžovatel při podání dodatečného daňového přiznání na DPH nižší za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2005 vycházel při posouzení počátku běhu lhůty ve smyslu § 41 odst. 4 ve spojení s § 47 odst. 1 daňového řádu z tehdy obecně přijímaného výkladu, potvrzeného i ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu.

27. Nejvyšší správní soud nemá na daném skutkovém půdorysu pochyb o tom, že stěžovatel při podání dodatečného daňového přiznání dne 25. 9. 2008 nemohl předvídat budoucí zásadní judikatorní obrat, spočívající v posuzování běhu předmětné lhůty, a následně založený opakovaně zmiňovaným nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008.

28. V tomto ohledu tedy bylo třeba posoudit, zda závěry přijaté krajským soudem, opírající se o právní názor vyslovený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07, obstojí ve světle východisek, která sám Ústavní soud pro případy nepředvídatelné změny judikatorní činnosti postuloval.

29. Ústavní soud se k otázce důsledků změny judikatury soudů, jejichž obsahem je zúžení prostoru uplatnění subjektivního práva, přijaté v průběhu řízení, opakovaně vyjadřoval. V poslední době tak učinil zejména ve svém nálezu ze dne 22. 12. 2010, sp. zn. III. ÚS 1275/2010, http://nalus.usoud.cz. Připomněl v něm, že v obdobných situacích, v nichž se uplatnění subjektivního práva navrhovatelem v soudním sporu opírá o ustálenou soudní interpretaci relevantního práva, navrhovatel uplatňuje subjektivní právo v dobré víře v souladu se soudní praxí, přičemž je však konfrontován s její zásadní změnou v jeho neprospěch, je předmětem ústavního přezkumu *„posouzení kolize mezi hodnotou soudcovského dotváření práva na straně jedné a hodnotou právní jistoty a předvídatelnosti soudního rozhodování na straně druhé*“.

30. Ústavní soud přitom v uvedeném rozhodnutí zohlednil své dosavadní závěry k otázce intertemporálního soudcovského práva (v tomto směru Nejvyšší správní soud na odůvodnění nálezu pro stručnost odkazuje) a uzavřel, že *„(p)osouzení kolize mezi hodnotou soudcovského dotváření práva na straně jedné a hodnotou právní jistoty a předvídatelnosti soudního rozhodování na straně druhé musí vycházet ze zásady proporcionality. Jeho obsahem*

musí být pečlivé vážení negativních dopadů změny právního názoru soudů, promítajících se v zúžení možností uplatnění subjektivního práva pro účastníky řízení konajících v dobré víře v existenci práva, daného soudy ustálenou interpretací zákona. Jeho obsahem zároveň musí být i zohlednění společenské naléhavosti takovéto změny. Tyto úvahy soudu musí být transparentně předestřeny veřejnosti.“

31. Nejvyšší správní soud nemohl než přisvědčit stěžovateli, že napadené rozhodnutí krajského soudu těmto požadavkům nedostálo. Přestože krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku výslovně poukázal na to, že nálezem sp. zn. I. ÚS 1611/07 Ústavní soud překonal dosavadní výklad § 47 odst. 1 daňového řádu zastávaný zdejším soudem, nikterak své závěry nedoprovodil relevantní úvahou nad důsledky tohoto judikatorního obratu pro ochranu veřejných subjektivních práv stěžovatele. Takový nedostatek se jeví být Nejvyššímu správnímu soudu obzvláště významný za situace, kdy změna judikatorní činnosti, jež byla odůvodněna mj. zájmem na ochraně daňového subjektu, vede v případě běhu objektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání v souladu s dříve vysloveným k právě opačným důsledkům.

32. S ohledem na uvedené důvody dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že je napadený rozsudek nezákonný, proto jej zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

33. Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 29. června 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu