

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera, v právní věci žalobce: **K. A.**, zastoupen Mgr. Antonínem Zralým, advokátem v Brně, Ponávka 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2009, čj. 723/09-1100-706807, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 2. 2010, čj. 31 Ca 66/2009 - 28,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 2. 2010, čj. 31 Ca 66/2009 - 28, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 2. 2009, čj. 723/09-1100-706807, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV ze dne 18. 8. 2008, kterým správce daně v řízení podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád"), nahradil rozhodnutí, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, rozhodnutím o zastavení řízení z důvodu zmeškání lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Brně. Nesouhlasil s názorem žalovaného, že dodatečné daňové přiznání podal po uplynutí prekluzivní lhůty. Povinnost podat daňové přiznání za zdaňovací období roku 2001 vznikla žalobci podle § 40 odst. 3 daňového řádu v roce 2002. Posledním dnem lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu byl 31. prosinec 2005. Dodatečné daňové přiznání žalobce

podal dne 28. 12. 2005, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty. Přiznání podal včas i z hlediska subjektivní lhůty jednoho měsíce stanovené v § 41 daňového řádu, neboť o důvodech k podání dodatečného daňového přiznání se dozvěděl z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 4. 2005, který mu byl doručen dne 12. 12. 2005.

[3] Krajský soud v Brně žalobu zamítl. Uzavřel, že podle konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu se počátek běhu prekluzivní lhůty odvíjí od konce zdaňovacího období, za které je daň vyměřována, nikoli od konce zdaňovacího období, v němž je podáváno daňové přiznání za předmětné zdaňovací období. Dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2001 podané dne 28. 12. 2005 tak bylo podáno po marném uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu. Nedošlo k porušení práva žalobce podle čl. 1 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Jestliže správce daně nebyl oprávněn daň doměřit, nelze v jeho postupu spatřovat libovůli.

[4] Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Krajský soud se podle stěžovatele nezabýval tím, zda dodatečné daňové přiznání bylo podáno včas, bylo-li podáno ve lhůtě jednoho měsíce poté, kdy byl stěžovateli doručen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 4. 2005. Soud nezkoumal, kdy poprvé nastala skutečnost rozhodná pro podání dodatečného daňového přiznání. Teprve v rozsudku ze dne 30. 1. 2007 Vrchní soud v Olomouci pravomocně konstatoval, že částka, kterou stěžovatel zahrnul do zdanitelných příjmů v roce 2001, nebyla úhradou za zprostředkování, ale půjčkou, která nepodléhá daňové povinnosti. Právní posouzení přijetí částky provedené soudy bylo závazné i pro určení daňové povinnosti stěžovatele. Nelze přičítat k jeho tíži, že podal dodatečné daňové přiznání až v roce 2005, neboť nemohl předpokládat zásadní změnu soudní judikatury.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel sice podal dodatečné daňové přiznání ve lhůtě jednoho měsíce, kdy se o důvodech pro změnu své daňové povinnosti dozvěděl, ale až po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty. Po uplynutí prekluzivní lhůty správce daně nemohl rozhodnout ve věci samé, neboť mu nesvědčilo právo doměřit daň. Prekluzivní lhůta uplynula dne 31. 12. 2004 a ze spisu nevyplynulo, že by správce daně předtím učinil další úkon směřující k doměření daně, který by lhůtu prodloužil. V posuzované věci není podstatné, že stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání, jak nejdříve mohl. Řízení bylo zastaveno z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost 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 a 3 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] V posuzované věci bylo třeba posoudit, zda stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání v rámci lhůt stanovených daňovým řádem. Ustanovení § 41 daňového řádu upravuje podmínky, za nichž lze tohoto institutu využít. Dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší oproti poslední známé daňové povinnosti může daňový subjekt podat jen při respektování subjektivní lhůty, tj.

do konce měsíce následujícího po zjištění důvodu pro jeho podání, a při respektování objektivní lhůty, která je stanovena v § 47 odst. 1 daňového řádu.

[9] Správní orgány nahradily rozhodnutí o dodatečném vyměření daně na základě dodatečného daňového přiznání rozhodnutím o zastavení řízení podle § 27 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Shledaly totiž, že stěžovatel nemohl dodatečné daňové přiznání platně podat z důvodu marného uplynutí objektivní prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu. Otázku počátku běhu objektivní lhůty pak učinil stěžovatel spornou v řízení před krajským soudem.

[10] Stěžovatel v kasační stížnosti mimo jiné namítl, že v době, kdy dodatečné daňové přiznání podával, byla problematika lhůty k jeho podání judikována odlišně. Této námitce musel Nejvyšší správní soud přisvědčit. Obdobnou problematikou se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 29. 6. 2011, čj. 8 Afs 32/2010, na který pro stručnost odkazuje. Lze tak připomenout, 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.“*

[11] Nejvyšší správní soud nicméně nemohl přehlédnout, že závěry vyslovené Ústavním soudem ve věci sp. zn. I. ÚS 1611/07, opírající se mj. o povahu prekluzivní 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.

[12] V tomto směru považoval zdejší soud za zásadní stížní námitku poukazující na to, že stěžovatel při podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost na dani z příjmů 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.

[13] Nejvyšší správní soud nemá pochyb o tom, že stěžovatel při podání dodatečného daňového přiznání dne 28. 12. 2005 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.

[14] 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.

[15] 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“*.

[16] 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.“*

[17] 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. To je obzvláště významné 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.

[18] S ohledem na uvedené důvody Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil 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.).

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

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

V Brně 30. srpna 2011

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu