

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Krajské nemocnice, příspěvková organizace**, se sídlem Sociální péče 3316/12A, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2009, čj. 14149/09-1500-506191, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 9. 2012, čj. 15 Af 30/2010 - 22,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal dne 24. 8. 2009 dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob na daňovou povinnost nižší za zdaňovací období roku 2005. Finanční úřad v Ústí nad Labem (dále jen „správní orgán I. stupně“) rozhodnutím ze dne 8. 9. 2009, čj. 187546/09/214913507506, řízení ve věci podání dodatečného daňového přiznání zastavil z důvodu marného uplynutí objektivní lhůty pro vyměření daně nebo jejího dodatečného stanovení podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Správní orgán I. stupně v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že zákonná lhůta uplynula dne 31. 12. 2008, aniž by byla prodloužena ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které

žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím zamítl a závěry správního orgánu I. stupně potvrdil.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke krajskému soudu, ve které se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Namítal, že podle § 47 zákona o správě daní a poplatků lze doměřit či vyměřit daň do tří let od zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání. Tato povinnost žalobci vznikla dne 31. 3. 2006, proto měla být zákonná lhůta počítána od konce roku 2006 a uplynula tedy dne 31. 12. 2009. Krajský soud výše specifikovaným rozsudkem žalobu zamítl.

II. Shrnutí odůvodnění napadeného rozsudku

[3] Krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku zabýval zejména otázkou počátku běhu tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně stanovené v § 47 zákona o správě daní a poplatků v případě, kdy bylo daňovým subjektem podáno dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší. Nejprve krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2012, čj. 8 Afs 64/2011 – 65, který řešil skutkově totožný případ, a proto z tohoto rozsudku vycházel.

[4] Soud argumentoval nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. Ús 1611/07, který překonal dlouhodobě zastávaný právní názor, že daňová povinnost podle § 47 zákona o správě daní a poplatků prekluduje po uplynutí tří let od konce roku, v němž daňový subjekt podal nebo měl podat daňové přiznání (tzv. pravidlo „3 + 1“), a zakotvil, že tato lhůta počíná běžet od konce zdaňovacího období, za něž se daňové přiznání podává (tzv. pravidlo „3 + 0“). Tento závěr byl ve vztahu ke všem typům daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, potvrzen také rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu (usnesení ze dne 12. 1. 2011, čj. 1 Afs 27/2009 – 98, č. 2230/2011 Sb. NSS, čj. 5 Afs 15/2009 – 122, č. 2229/2011 Sb. NSS). V rozsudku ze dne 6. 9. 2011, čj. 5 Afs 28/2011 – 70 Nejvyšší správní soud uvedl, že počátek běhu lhůty je třeba počítat shodně jak v případech řízení zahájených správcem daně z moci úřední, tak v případech, kdy dává podnět k jeho zahájení, resp. zahajuje řízení daňový subjekt.

[5] Podle krajského soudu nedošlo k porušení zásady předvídatelnosti správního rozhodování, neboť žalobce podal dodatečné daňové přiznání dne 24. 8. 2009, tedy více než devět měsíců po vyhlášení citovaného nálezu Ústavního soudu. Soud uznal, že do zásady předvídatelnosti správního rozhodování by mohlo být zasaženo, pokud by daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání přede dnem vyhlášení tohoto nálezu, tedy v okamžiku, kdy nemohl objektivně předvídat budoucí judikatorní obrat Ústavního soudu.

[6] Krajský soud uzavřel, že v projednávaném případě uplynula tříletá prekluzivní lhůta (§ 47 zákona o správě daní a poplatků) pro podání dodatečného daňového přiznání za rok 2005 dne 31. 12. 2008. Dodatečné daňové přiznání žalobce proto shledal jako opožděné.

III. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] V kasační stížnosti se žalobce (stěžovatel) domáhal zrušení napadeného rozsudku krajského soudu z důvodu jeho nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem.

[8] Stěžovatel se domníval, že podal dodatečné daňové přiznání v zákonné lhůtě, a proto správní orgán I. stupně příslušné řízení zastavil protiprávně. Argumentoval tím, že tříletá prekluzivní lhůta podle § 47 zákona o správě daní a poplatků pro podání jeho dodatečného daňového přiznání za rok 2005 uplynula až dne 31. 12. 2009.

[9] Podle stěžovatele byl postup žalovaného ve skutečnosti v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. Ús 1611/07. Připomněl slova Ústavního soudu, že „[n]*elze připustit, aby se vlivem interpretace zákona stalo předmětem zdanění něco, co zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá*“ (srov. bod 30 nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. I. ÚS 531/05). Stěžovatel zejména zdůraznil princip *in dubio pro libertate*, jež plyne přímo z ústavního pořádku a vyjadřuje prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem (nález sp. zn. I. ÚS 634/06).

[10] Nejasnost právní úpravy, musí být podle stěžovatele vykládána vždy ve prospěch soukromého subjektu. Z toho vyvodil, že nejasnost, do kdy lze doměřit daň – ať již jde o právo veřejného orgánu doměřit daň daňovou kontrolou nebo povinnost daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší – je třeba vykládat tak, že je to ve lhůtě počítané podle pravidla „3 + 0“. Naopak nejasnost, do kdy smí soukromý subjekt cestou dodatečného daňového přiznání snížit již splněnou daňovou povinnost, musí být s ohledem na názor Ústavního soudu vykládána v souladu s pravidlem „3 + 1“.

[11] Stěžovatel byl přesvědčen, že jak krajský soud v napadeném rozsudku, tak Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 8 Afs 64/2011 – 65, rozhodovaly v rozporu s podstatou nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. Ús 1611/07. Proto se stěžovatel domáhal toho, aby Nejvyšší správní soud své rozhodování podrobil názoru Ústavního soudu z hlediska podstaty, nikoliv z pohledu procesně formálních úvah.

[12] Dále stěžovatel oponuje soudu v otázce předvídatelnosti správního rozhodnutí. Podle stěžovatele není podstatné, že bylo dodatečné daňové přiznání podáno více než 9 měsíců po vyhlášení předmětného nálezu Ústavního soudu, avšak je rozhodné datum, kdy podle napadených rozhodnutí marně uplynula lhůta pro možnost snížit si již splněnou daňovou povinnost podáním dodatečného daňového přiznání. Nález Ústavního soudu byl přitom vyhlášen jen několik dní před uplynutím této nové lhůty a soukromý subjekt nemohl při největším úsilí na takové rozhodnutí reagovat.

[13] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry uvedenými v napadeném rozsudku krajského soudu a odkázal také na svá předchozí vyjádření obsažená v soudním spise a ve správních spisech.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] V posuzovaném případě je podstatný výklad § 47 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k objektivní lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání. Jak vysvětlil již krajský soud, interpretaci tohoto ustanovení zásadně změnil výše citovaný nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, který se odklonil od dlouhodobě uznávaného výkladu, podle kterého daňová povinnost prekluduje po uplynutí tří let od konce roku, v němž daňový subjekt podal nebo měl podat daňové přiznání (pravidlo „3 + 1“). Ústavní soud vyložil § 47 zákona o správě daní a poplatků tak, že tříletá prekluzivní lhůta počíná běžet od konce zdaňovacího období, za které se daňové přiznání podává (pravidlo „3 + 0“). Tento výklad potvrdil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu pro všechny typy daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení (viz výše zmíněná usnesení čj. 1 Afs 27/2009 – 98 a čj. 5 Afs 15/2009 - 122).

[16] V uvedeném nálezu se Ústavní soud zabýval výkladem § 47 zákona o správě daní a poplatků v souvislosti se stanovením počátku lhůty, ve které může správce daně vyměřit či doměřit daň. Z dalších ustanovení zákona o správě daní a poplatků a z judikatury Nejvyšší správního soudu však plyne, že § 47 zákona o správě daní a poplatků se vztahuje také na běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Podle § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků lze „[d]*odatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, proti poslední známé daňové povinnosti,* [...] *platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a 55b, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak*“. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 9. 2011, čj. 5 Afs 28/2011 - 70, uvedl, že obě již zmíněná usnesení rozšířeného senátu ani nález Ústavního soudu nečinily rozdílu mezi případy, kdy je řízení zahájeno správcem daně z moci úřední, a případy, kdy dává podnět k jeho zahájení, resp. jím zahajuje řízení daňový subjekt prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Počátek běhu prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků pro podání dodatečného daňového přiznání je proto třeba počítat v obou případech shodně.

[17] Model počítání běhu prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků vyjádřený v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 je tedy třeba vztáhnout nejen na lhůtu pro vyměření či doměření daně, ale také na lhůtu pro účinné podání dodatečného daňového přiznání.

[18] Nejvyšší správní soud proto zamítá kasační námitku stěžovatele, že tříletá prekluzivní lhůta měla být počítána od 31. 12. 2006, tedy od konce roku, ve kterém vznikla stěžovateli povinnost podat daňové přiznání. Z výše uvedené judikatury lze jednoznačně dovodit, že pokud stěžovatel podával dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2005, objektivní tříletá lhůta pro jeho podání uplynula 31. 12. 2008, tj. tři roky od skončení předmětného zdaňovacího období.

[19] Soud dále považuje za podstatné připomenout, že ve vztahu ke lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání se neuplatní pouze § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ale také odst. 2 tohoto ustanovení (viz. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2007, čj. 1 Afs 20/2006 – 60, č. 1438/2008 Sb. NSS). Je proto možné připustit přerušení tříleté prekluzivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání v případě, že by byly před uplynutím této lhůty učiněny úkony správce daně směřující k přezkoušení daňové povinnosti (§ 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků) či k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení (§ 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Daňový subjekt proto může účinně podat dodatečné daňové přiznání i poté, co po přerušení tříleté lhůty počala tato lhůta běžet znovu, nejpozději však do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost.

[20] V nyní posuzovaném případě však nebyl žádný úkon ze strany správce daně v průběhu tříleté objektivní lhůty učiněn, a proto k jejímu přerušení nedošlo. Je tedy nutné konstatovat, že stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání po marném uplynutí tříleté lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků.

[21] Stěžovatel se dále domníval, že žalovaný postupoval v rozporu s předmětným nálezem Ústavního soudu a se zásadou *in dubio pro libertate*. Argumentoval tím, že výklad § 47 zákona o správě daní a poplatků musí být nutně jiný v případě možnosti doměřit daň správním rozhodnutím než v případě možnosti snížit svou daňovou povinnost prostřednictvím dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost. Podle stěžovatele by se mělo pravidlo „3+1“ uplatnit pro počítání lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost, respektive vyšší daňovou ztrátu, a pravidlo „3+0“ pro vyměření či doměření daňové povinnosti ze strany správce daně nebo v případě povinnosti daňového subjektu podat daňové přiznání na vyšší daňovou povinnost. Tuto kasační námitku nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodnou.

[22] V této souvislosti soud připomíná, že podstata prekluze zde spočívá v tom, že uplynutím lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků zaniká právo správce daně daň stanovit. Z toho důvodu se účinky prekluze uplatní shodně pro obě strany, tedy jak pro správce daně, tak pro daňový subjekt.

[23] Nejvyšší správní soud v souvislosti s touto otázkou opět odkazuje na výše zmíněnou judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, ve které není nikterak činěn rozdíl mezi případy, kdy je řízení zahájeno správcem daně z moci úřední, a případy, kdy dává podnět k jeho zahájení, respektive jím zahajuje řízení daňový subjekt. Stěžovatelovo tvrzení, že v souladu se zásadou *in dubio pro libertate*, se pravidlo „3 + 1“ má aplikovat pouze při podávání dodatečných daňových přiznání na daň nižší nebo daňovou ztrátu vyšší soud odmítá, neboť taková interpretace by byla v rozporu se zásadou rovnosti daňových subjektů (srov. výše zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 28/2011-70).

[24] Na základě výše uvedeného tedy nelze přisvědčit námitce stěžovatele, že krajský soud posoudil projednávanou věc v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 a že v souladu s ním nepostupoval ani Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku čj. 8 Afs 64/2011 – 65. Naopak je třeba uvést, že v obou uvedených rozsudcích byly

správně následovány závěry předmětného nálezu Ústavního soudu, a to z hlediska jejich podstaty, nikoli pouze z hlediska procesně formálních úvah, jak uvádí stěžovatel.

[25] Výjimku z pravidla zavedeného nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 by mohla představovat zejména situace, kdy daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání přede dnem vyhlášení citovaného nálezu (tj. před 2. 12. 2008), neboť v okamžiku, kdy činil takový úkon, nemohl objektivně předvídat budoucí judikatorní obrat Ústavního soudu (viz výše uvedený rozsudek čj. 8 Afs 64/2011 – 65). To proto, že správní praxe do té doby dlouhodobě uplatňovala opačný postup, tedy pravidlo „3 + 1“.

[26] V nyní projednávané věci podal stěžovatel dodatečné daňové přiznání dne 24. 8. 2009, tedy více než osm měsíců po vydání předmětného nálezu Ústavního soudu a měl tak možnost se s obratem ve výkladu § 47 zákona o správě daní a poplatků seznámit.

[27] Co se týká námitky stěžovatele o nepředvídatelnosti správního rozhodování, Nejvyšší správní soud uvádí, že jde o nepřípustnou námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatel vznesl poprvé až ve své kasační stížnosti, ačkoliv ji mohl uplatnit již v řízení před krajským soudem. Nadto soud uvádí, že nelze souhlasit s tvrzením stěžovatele, že pro vázanost předmětným nálezem Ústavního soudu nebylo důležité datum podání dodatečného daňového přiznání, ale datum, kdy podle napadených rozhodnutí marně uplynula lhůta pro možnost snížit si již splněnou daňovou povinnost podáním dodatečného daňového přiznání. Již z výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek čj. 8 Afs 64/2011 – 65) jednoznačně vyplývá, že rozhodným datem je v této věci datum podání dodatečného daňového přiznání. Přitom není podstatné ani to, jak dlouhá doba již uplynula od vydání příslušného nálezu Ústavního soudu. Pokud by totiž bylo ponecháno na uvážení správních orgánů, zda již uplynula dostatečně dlouhá lhůta proto, aby se daňový subjekt mohl seznámit s relevantní judikaturou, mohlo by to vést ke svévoli správních orgánů a k porušení základních zásad daňového řízení (zejm. § 2 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). Nutno dodat, že výklad § 47 zákona o správě daní a poplatků podle předmětného nálezu Ústavního soudu by byl pro stěžovatele závazný i pokud by bylo rozhodné datum, kdy marně uplynula prekluzivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání za rok 2005. Tato lhůta totiž skončila 31. 12. 2008, tedy až po dni 2. 12. 2008, kdy byl vydán předmětný nález Ústavního soudu.

[28] Nejvyšší soud shrnuje, že krajský soud posoudil právní otázku související s výkladem § 47 zákona o správě daní a poplatků správně, a proto jeho rozsudek neshledává nezákonným.

V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[29] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky stěžovatele nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[30] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 28. listopadu 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu