

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 žalobkyně: **IVADO, s. r. o.,** se sídlem Smetanovy sady 1, Plzeň, zastoupené V. D., bytem D. 590, H. B., proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2009, čj. 8009/09-1500-402318, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 8. 2011, čj. 30 Ca 85/2009 - 34,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 8. 2011, čj. 30 Ca 85/2009 - 34, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad v Plzni rozhodnutím ze dne 9. 2. 2009, čj. 36582/09/138512400563, zastavil řízení o dodatečném daňovém přiznání žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. Dospěl totiž k závěru, že lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání (stanovená v § 41 odst. 4 ve spojení s § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „daňový řád“) uplynula dne 31. 12. 2007, zatímco dodatečné daňové přiznání žalobkyně bylo finančnímu úřadu doručeno až dne 23. 12. 2008. Odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně o zastavení řízení žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 6. 10. 2009, čj. 8009/09-1500-402318.

II.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni, který rozsudkem ze dne 23. 8. 2011, čj. 30 Ca 85/2009 - 34, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud obecně souhlasil s názorem správních orgánů o nutnosti respektovat závěry Ústavního soudu. V posuzované věci ovšem dospěl k závěru, že existují důvody pro výjimečné prolomení takové vázanosti. Svůj závěr odůvodnil především požadavkem předvídatelnosti rozhodování a principem legitimního očekávání. V této souvislosti odkázal na § 2 odst. 4 správního řádu ve spojení s § 177 odst. 1 téhož zákona, čl. 1 odst. 1 Ústavy, nález Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 690/01 (všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz), a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, čj. 8 Afs 59/2005 - 83 (všechna dále citovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Odůvodnění krajský soud vystavěl na třech hlavních argumentech a jednom argumentu doplňkovém.

[4] Za prvé krajský soud uvedl, že výklad § 47 odst. 1 daňového řádu podle pravidla „3 + 1“ byl zastáván po extrémně dlouhou dobu. Podle tohoto výkladu setrvale rozhodovala soudní praxe až do vydání nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Na podporu tohoto tvrzení krajský soud citoval některé příklady rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vydaných před tímto nálezem.

[5] Za druhé krajský soud zdůraznil, že mezi vydáním nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 a podáním dodatečného daňového přiznání žalobkyní uplynula velmi krátká doba. Nález byl vyhlášen dne 9. 12. 2008, tedy pouhých 14 dní před tím, než žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání.

[6] Za třetí krajský soud dovodil, že předmětný nález byl zaměřen primárně ve prospěch daňových subjektů, nikoli k jejich tíži. Jeho výchozí myšlenkou bylo zkrácení lhůty pro vyměření nebo doměření daně, neboť Ústavní soud odmítl tolerovat extenzivní výklad této lhůty. Zkrácení lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání je podle názoru krajského soudu druhotným efektem nálezu.

[7] Jako doplňkový argument krajský soud uvedl, že důvodem podání dodatečného daňového přiznání v projednávaném případě byl výsledek daňové kontroly v září 2007, podle něhož rezerva na opravy nemovitostí měla být zdaněna v roce 2003, nikoli v roce 2004. V důsledku těchto zjištění finanční úřad zvýšil základ daně z příjmů právnických osob za rok 2003 o částku 2 476 948 Kč. Žalobkyně pak o tutéž částku snížila základ daně za rok 2004 v dodatečném daňovém přiznání.

[8] Krajský soud naopak neuznal argumentaci žalobkyně, podle níž je třeba v projednávaném případě použít zásadu *in dubio pro libertate/in dubio mitius*.

III.

[9] Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[10] Stěžovatel především zdůraznil bezvýjimečnou závaznost nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07. Není podstatné, že žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání 21 dní po vydání tohoto nálezu. Opačný závěr by vedl k vytvoření nejistoty, neboť by dával správci daně možnost či povinnost uvážit, zdali již uplynula dostatečně dlouhá doba od vydání nálezu. Takový postup považoval stěžovatel za nezákonný.

[11] Správní orgány jsou povinny respektovat nálezy Ústavního soudu bezprostředně po jejich vyhlášení a třebas krátkou dobu mezi vyhlášením nálezu a podáním dodatečného daňového přiznání nelze zohlednit. Rozhodným okamžikem je podle stěžovatele den vydání nálezu. Od tohoto dne by měl být § 47 odst. 1 daňového řádu vykládán stejně a bezvýjimečně ve vztahu k daňovým subjektům i ve vztahu k správcům daně. Připuštění jisté míry tolerance by vedlo k porušení základních zásad daňového řízení (zejm. § 2 odst. 1 a odst. 8 daňového řádu) i k porušení právní jistoty, která je jedním ze základních znaků právního státu.

[12] Konečně stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že porušil zásadu ochrany legitimního očekávání. Podle svého přesvědčení uvedenou zásadu respektoval. Právě proto, aby nečinil rozdíly v obdobných případech, počkal na vydání stanoviska Ministerstva financí. Ministerstvo vydalo stanovisko k postupu daňové správy ve vztahu k nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 dne 2. 2. 2009 pod čj. 43/14 314/2009-431. Postup pro případy podání dodatečného daňového přiznání zde byl jednoznačně upraven. Tento postup následně potvrdila také novela daňového řádu provedená zákonem č. 304/2009 Sb., která nabyla účinnosti dne 1. 1. 2010.

IV.

[13] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

V.

[14] 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. 3, 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] V posuzované věci je podstatný výklad § 47 daňového řádu ve vztahu k objektivní lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání. Zmíněné ustanovení relativně nedávno zásadním způsobem vyložil Ústavní soud i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Ústavní soud nálezem sp. zn. I. ÚS 1611/07 překonal dlouhodobě zastávaný právní názor, že daňová povinnost se podle § 47 daňového řádu prekluduje po uplynutí tří let od konce roku, ve kterém daňový subjekt podal nebo měl podat daňové přiznání (pravidlo „3 + 1“). Podle Ústavního soudu lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu neběží od data, kdy je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání, ale od konce zdaňovacího období, za něž se daňové přiznání podává (pravidlo „3 + 0“). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu potvrdil výklad Ústavního soudu pro všechny typy daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení (usnesení ze dne 12. 1. 2011, čj. 1 Afs 27/2009 - 98, č. 2230/2011 Sb. NSS, a čj. 5 Afs 15/2009 - 122, č. 2229/2011 Sb. NSS).

[17] Ústavní soud se stejně jako rozšířený senát zabýval výkladem § 47 daňového řádu ve vztahu k počátku běhu lhůty, v níž může správce daně vyměřit nebo doměřit daň. Předmětné ustanovení má ovšem vliv i na běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Podle § 41 odst. 4 daňového řádu lze totiž „[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*“.

[18] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře připustil, že se výklad § 47 daňového řádu vyjádřený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 použije i pro stanovení lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. V rozsudku ze dne 6. 9. 2011, čj. 5 Afs 28/2011 - 70, uvedl, že obě již zmíněná usnesení rozšířeného senátu ani nález sp. zn. I. ÚS 1611/07 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. Počátek běhu prekluzivní lhůty je proto třeba počítat v obou případech shodně.

[19] Dále Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 5 Afs 28/2011 - 70 poukázal na to, že „*institut dodatečného daňového přiznání ve světle předchozí právní úpravy nesloužil ke změně daňové povinnosti svědčící jen ve prospěch daňového subjektu, tj. nedocházelo jím ke snížení daně či zvýšení daňové ztráty, nýbrž v mnoha případech sloužil účelu zcela opačnému, tj. daňový subjekt byl povinen podat dodatečné daňové přiznání k dani vyšší, popř. daňové ztrátě nižší*“. Pokud by byla lhůta stanovená v § 47 daňového řádu počítána podle pravidla „3 + 1“ jen v případech, kdy daňový subjekt zahájí řízení podáním dodatečného daňového přiznání na daň nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, došlo by k porušení zásady procesní rovnosti daňových subjektů.

[20] Odůvodnění nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 lze jistě chápat tak, že jeho primárním účelem byla ochrana daňového subjektu před extenzivním výkladem lhůty pro vyměření či doměření daně správcem daně. V rozsudku čj. 5 Afs 28/2011 - 70 však zdejší soud připomněl, že předkládací usnesení rozšířenému senátu ve věci vedené pod sp. zn. 5 Afs 15/2009 poukázalo mj. na možnost, že uplatnění pravidla „3 + 0“ nebude svědčit daňovému subjektu. Rozšířený senát však neshledal tento argument důvodným pro odklon od právního názoru vyjádřeného v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07.

[21] Nejvyšší správní soud se proto ani v nyní posuzované věci nepřiklonil k názoru krajského soudu, že je třeba odklonit se od nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 v případě, kdy by použití pravidla „3 + 0“ nebylo ve prospěch daňového subjektu.

[22] Dalším argumentem, jímž krajský soud odůvodnil nutnost prolomit závaznost nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07, byla zásada předvídatelnosti. Nejvyšší správní soud souhlasil s krajským soudem potud, že výklad § 47 daňového řádu podle pravidla „3 + 1“ byl správní i soudní praxí zastáván po velmi dlouhou dobu. Je také třeba poznamenat, že podle Ústavního soudu „[z]*měna rozhodovací soudní praxe, zvláště jde-li o praxi nejvyšší soudní instance povolané i k sjednocování judikatury nižších soudů, je* [...] *jevem ve své podstatě nežádoucím, neboť takovouto změnou zjevně je narušen jeden z principů demokratického*

právního státu, a to princip předvídatelnosti soudního rozhodování“ (nález ze dne 18. 4. 2007, sp. zn. IV. ÚS 613/06), proto je povinností soudů přistupovat ke změně judikatury opatrně a zdrženlivě.

[23] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení čj. 1 Afs 27/2009 - 98 připustil, že nález sp. zn. I. ÚS 1611/07 znamenal zásadní výkladový obrat. Neshledal však důvody, které by ospravedlňovaly odklon od tohoto nálezu – totiž že by nález Ústavního soudu nebyl vůbec odůvodněn, nebo byl odůvodněn argumenty, které lze objektivně považovat za naprosto nedostatečné nebo celkem nepochopitelné, ani jiné důvody, které by byly způsobilé založit úvahu pro odklon od právních názorů obsažených v tomto nálezu. Zohlednil přitom, že právní názor vyslovený v citovaném nálezu byl následován v řadě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, byl respektován správní praxí a projevil se i v legislativě. Shodně se k nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 rozšířený senát postavil i v usnesení čj. 5 Afs 15/2009 - 122.

[24] V případech, kdy použití nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 vede k zúžení subjektivního práva, je ovšem třeba přihlédnout ke kritériím, která pro zásadní změnu judikatury vyslovil Ústavní soud (např. v nálezu ze dne 22. 12. 2010, sp. zn. III. ÚS 1275/2010, uvedl, že je nutno posoudit kolizi mezi hodnotou soudcovského dotváření práva na straně jedné a hodnotou právní jistoty a předvídatelnosti soudního rozhodování na straně druhé). Pro posouzení možného porušení zásady předvídatelnosti a právní jistoty jsou vždy důležité konkrétní skutkové okolnosti.

[25] Ve věci rozhodnuté pod čj. 5 Afs 28/2011 - 70 podal daňový subjekt dodatečné daňové přiznání dne 30. 6. 2009, tedy více než půl roku po vyhlášení nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07, Nejvyšší správní soud proto v jeho případě porušení zásady předvídatelnosti správního a soudního rozhodování neshledal.

[26] Odlišná byla situace posuzovaná Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 29. 6. 2011, čj. 8 Afs 32/2010 - 102. V tomto případě daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání více než dva měsíce před vydáním a vyhlášením nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 (daňové přiznání bylo podáno dne 25. 9. 2008, nález byl vydán až dne 2. 12. 2008 a vyhlášen dne 9. 12. 2008). Nejvyšší správní soud proto s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti připustil, že daňový subjekt v okamžiku podání dodatečného daňového přiznání dne 25. 9. 2008 nemohl předvídat budoucí zásadní judikatorní obrat. K obdobnému závěru Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 30. 8. 2011, čj. 8 Afs 33/2010 - 62, kdy daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání dne 28. 12. 2005, tedy téměř 3 roky před vyhlášením nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07. V obou případech proto Nejvyšší správní soud uložil krajským soudům, aby posoudily, zda jejich závěry obstojí ve světle východisek, která sám Ústavní soud stanovil pro případy nepředvídatelné změny judikatorní činnosti (zejm. v nálezu sp. zn. III. ÚS 1275/2010).

[27] V nyní posuzované věci žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání dne 23. 12. 2008, tedy dva týdny po vyhlášení nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07, k němuž došlo dne 9. 12. 2008. Krajský soud tuto dobu posoudil jako „*extrémně krátkou*“ na to, aby se mohla žalobkyně seznámit s právním názorem Ústavního soudu. Nejvyšší správní soud připouští, že se na rozdíl od výše citovaných rozsudků jedná o relativně krátkou dobu od vyhlášení

citovaného nálezu. Přes tuto skutečnost je ovšem nepřehlédnutelné, že žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání, tedy učinila z hlediska posouzení věci rozhodný úkon, již po vydání i vyhlášení předmětného nálezu. Tato podstatná skutečnost odlišuje nyní posuzovanou věc od věcí rozhodnutých rozsudky čj. 8 Afs 32/2010 - 102 a čj. 8 Afs 33/2010 - 62 a žalobkyně se nenacházela ve stejné situaci jako daňové subjekty ve zmíněných případech.

[28] Rozhodný okamžik pro aplikaci nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 by měl být stanovitelný na základě objektivních kritérií. Jak správně namítl stěžovatel, není vhodné ponechat na vůli správních orgánů posouzení, zda již uplynula dostatečně dlouhá doba, aby se daňový subjekt mohl seznámit s relevantní judikaturou. Takový postup by mohl vést ke svévoli správních orgánů a k porušení základních zásad daňového řízení (zejm. § 2 odst. 8 daňového řádu).

[29] Stěžovatel proto dospěl ke správnému závěru, že nález sp. zn. I. ÚS 1611/07 bylo třeba aplikovat i na lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání žalobkyně. Stěžovatel tudíž nepochybil, posoudil-li dodatečné daňové přiznání žalobkyně jako opožděné a potvrdil rozhodnutí finančního úřadu, který řízení zastavil.

[30] Lze shrnout, že model počítání běhu prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu vyjádřený v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 (tedy pravidlo „3 + 0“) je potřeba zásadně vztáhnout nejen na lhůtu pro vyměření či doměření daně, ale také na lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání. Výjimku z tohoto pravidla může představovat zejména situace, kdy daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání přede dnem vyhlášení citovaného nálezu, neboť v okamžiku, kdy činil takový úkon, nemohl objektivně předvídat budoucí judikatorní obrat Ústavního soudu. Tato výjimka se však v posuzované věci vzhledem k jejím skutkovým okolnostem neuplatní.

[31] Krajský soud proto dospěl k nesprávnému závěru o existenci okolností, které by soudu umožnily odchýlit se od závěrů vyslovených Ústavním soudem. Nejvyšší správní soud proto shledal napadený rozsudek nezákonným, zrušil jej a vrátil věc 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. 4 s. ř. s.).

[32] Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.)

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

V Brně 7. března 2012

JUDr. Jan Passer
předseda senátu