ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudkyň Barbary Pořízkové a Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **EKOL, spol. s r. o.,** se sídlem Křenová 211/65, Brno, zast. JUDr. Ludvíkem Ševčíkem, advokátem se sídlem Kobližná 47/19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 8. 2014, č. j. 15727/14/5000-14203-711217, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 Af 89/2014-45,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 8. 2016, čj. 62 Af 89/2014-45, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) se u krajského soudu domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále též „správce daně“) ze dne 4. 2. 2014. Správce daně zastavil řízení o dodatečném daňovém přiznání stěžovatele na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 podle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „daňový řád“) s odůvodněním, že lhůta pro vyměření daně za toto období již uplynula.

[2] Krajský soud žalobu zamítl. Jako předmět sporu vymezil otázku prekluze daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010. Ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 148 odst. 3 stejného zákona, podle kterých se běh prekluzivní

lhůty přerušuje ode dne podání řádného daňového tvrzení, je nutno interpretovat ve spojení s § 148 odst. 1 daňového řádu. Ve smyslu daňového řádu je pro běh prekluzivní lhůty relevantní uplynutí lhůty k podání řádného daňového tvrzení, oproti předchozí právní úpravě, která vázala počátek prekluzivní lhůty na ukončení zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla. Z důvodové zprávy k daňovému řádu ve spojení se systematickým výkladem § 148 daňového řádu lze dovodit úmysl zákonodárce stanovit stejně dlouhou prekluzivní lhůtu pro daňové subjekty, které podaly daňové tvrzení v zákonné lhůtě (§ 148 odst. 1 daňového řádu), a ty, jež řádné daňové tvrzení podaly opožděně. Těm běží lhůta pro vyměření daně až ode dne faktického podání daňového přiznání (§ 148 odst. 3 daňového řádu). To však nebyl případ stěžovatele, který podal řádné daňové tvrzení. Lhůta pro vyměření daně za rok 2010 mu uplynula 31. 12. 2013.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[3] Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (nesprávné posouzení právní otázky).

[4] Správce daně byl podle jeho názoru při posouzení prekluzivní lhůty povinen použít výklad zákona, který je ve prospěch daňového subjektu, což je akceptace pravidla „3 + 1“. Podle tohoto pravidla prekluzivní lhůta pro daň za období roku 2010 uplynula na konci roku 2014.

[5] Dále stěžovatel namítl nesprávnou interpretaci § 148 odst. 3 daňového řádu, podle kterého bylo-li před uplynutím lhůty pro stavení daně podáno řádné daňové tvrzení, běží lhůta pro stavení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Pokud stěžovatel podal 29. 6. 2011 řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2010, lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání běžela od tohoto data a uplynula dne 29. 6. 2014.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem v souladu s § 105 odst. 1 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Stěžovatel se domáhal při hodnocení plynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně použití tzv. „pravidla 3+1“, neboť podle jeho názoru nebyla v roce 2010 ještě ustálená judikatura správních soudů ohledně lhůty stanovené v § 47 zákona o správě daní a poplatků a aplikace nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Nejvyšší správní soud k této námitce poukazuje na jednoznačný závěr rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 1. 2011, čj. 5 Afs 15/2009 – 122, dle něhož: „*Výklad § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009 učiněný v nálezu Ústavního*

pokračování

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.“ Krajský soud tedy uvedené pravidlo správně neaplikoval a zabýval se důsledky vyplývajícími pro projednávanou věc z výkladu přechodných ustanovení a § 148 odst. 3 daňového řádu.

[9] Lhůta pro vyměření daně z příjmů pro zdaňovací období roku 2010 počala běžet 31. 12. 2010, tedy ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Zároveň neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu. Na posuzovanou situaci proto dopadá přechodné ustanovení uvedené v § 264 odst. 4 daňového řádu, podle kterého: „*Běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*“. Od 1. 1. 2011 se započatá lhůta pro vyměření daně posuzuje jako lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu, mimo jiné včetně skutečností způsobujících její přerušení podle § 148 odst. 3 daňového řádu: „*Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*“

[10] K přerušení lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu by v případě daně z příjmů za zdaňovací období kalendářního roku 2010 došlo, pokud by byla zahájena daňová kontrola, případně oznámena výzva k podání řádného daňového přiznání. Žalovaný i krajský soud dospěli k závěru, že přerušení běhu lhůty pro stanovení daně by způsobilo pouze opožděné daňové přiznání, čemuž však nesvědčí jazykový výklad citovaného ustanovení. Jeho účinky nejsou podmíněny tím, že by se muselo jednat o opožděné daňové tvrzení. Z gramatického výkladu daného ustanovení pouze vyplývá, že lhůta pro stanovení daně musí v době učinění řádného daňového tvrzení již běžet, protože jinak by nemohla začít běžet znovu.

[11] Je nutno připustit, že systematika daňového řádu počítá s tím, že pokud jde o daňové povinnosti od začátku podléhající daňovému řádu, pak se může lhůta přerušit jen tehdy, pokud bude daňové přiznání podáno opožděně. Podle § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu totiž: „*[L]hůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*“ Do doby uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení tedy lhůta pro stanovení daně ani nepočne běžet, i když již bude daňové tvrzení podáno.

[12] Tyto závěry vycházejí z konstrukce počátku běhu lhůty pro vyměření daně podle daňového řádu. Ta je však odlišná od lhůty pro vyměření daně podle zákona o správě daní a poplatků, která plynula od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost

(§ 47 zákona o správě daní a poplatků). Nebyla tedy svázána se lhůtou pro podání řádného daňového přiznání.

[13] Situace daňových povinností vztahujících se k daním z příjmů za rok 2010 je tedy zcela specifická a záměr zákonodárce ohledně těchto povinností lze pouze dovozovat. Jednou možností výkladu, ze které vycházel krajský soud, je nepoužití doslovného znění § 148 odst. 3 daňového řádu, pokud jde o včasná řádná daňová přiznání. Zákonodárce to však žádným způsobem nevyjádřil v textu zákona (příslušného přechodného ustanovení) ani v důvodové zprávě. V úvahu nicméně přichází i výklad, že již u těchto daňových povinností předpokládal obdobnou délku prekluzivní lhůty, která je nově pravidlem. Většina daňových subjektů daňové přiznání podává, jak ostatně uvádí sám stěžovatel, a to zpravidla až na konci lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. To by v důsledku znamenalo, že většině daňových subjektů lhůta pro stanovení daně uplynula koncem března či června 2014, pokud by nenastaly jiné skutečnosti znamenající její stavení či přerušení. Jednalo by se tedy o obdobnou lhůtu, která je nyní zakotvena v § 148 odst. 1 daňového řádu. K tomuto výkladu se přiklonil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 21. 6. 2018, čj. 9 Afs 121/2017- 37. I v projednávané věci ho NSS považuje za správný a odkazuje v dalších podrobnostech na jeho odůvodnění.

[14] Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, zamítl návrh na zrušení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu. V tomto nálezu dospěl k závěru, že zákonodárce může změnit pravidla pro běh lhůty pro vyměření (stanovení) daně, pokud lze s ohledem na důvěru dotčených subjektů v předchozí právní úpravu považovat takovou změnu za únosnou. Zejména nelze ponechat možnost stanovení daně bez časového omezení, nebo ji zcela nepřiměřeně prodloužit. Přísněji je třeba pohlížet také na situace, kdy ke změně dojde velmi krátce před uplynutím původní lhůty. Vzhledem k datu publikace daňového řádu věděly daňové subjekty více než rok předem, jaké účinky budou spojeny s novou právní úpravou. Možnost přerušení či stavení lhůty nově za podmínek uvedených v § 148 daňového řádu nepředstavovala nepřípustný zásah do právní jistoty dotčených daňových subjektů.

[15] V nyní posuzované věci tedy mohl stěžovatel a ostatní daňové subjekty již více než rok vycházet z toho, že pokud podají řádné daňové tvrzení v době běhu lhůty pro stanovení daně, bude lhůta přerušena. Ani při výkladu zaujatém Nejvyšším správním soudem nebude lhůta pro stanovení daně nepřiměřeně prodloužena nebo prodloužena až krátce před jejím uplynutím; tento výklad lze tedy považovat za ústavně konformní.

[16] Z judikatury Ústavního soudu plyne, že při interpretaci a aplikaci právních předpisů není možné postupovat přísně formalisticky a držet se pouze textu zákona, neboť takový postup v určitých případech může vést k nespravedlivým výsledkům. Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 uvedl, že soud není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Je nutno se přitom vyvarovat libovůle; rozhodnutí soudu se musí zakládat na racionální argumentaci. K obdobným závěrům dospěl také například v nálezech ze dne 14. 4. 2010, sp. zn. I. ÚS 2736/07, nebo ze dne 1. 2. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2427/12, podle nějž je

pokračování

důvodem odchýlení se od jazykové metody výkladu také situace, pokud takový výklad vede k nerozumným výsledkům.

[17] V nyní posuzované věci nejsou dány Ústavním soudem vymezené důvody, které by odůvodňovaly odchýlení se od gramatického výkladu příslušných ustanovení. Nejvyšší správní soud na základě předestřené argumentace dospěl k závěru, že krajský soud ve svém rozhodnutí nezohlednil výjimečnou situaci u zdaňovacího období roku 2010. Námitka nesprávné aplikace § 148 odst. 3 daňového řádu je v projednávané věci důvodná.

IV. Závěr

[18] NSS napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je soud vázán vysloveným právním názorem NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 28. června 2018

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu