

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Elektrárny Opatovice, a.s.,** se sídlem Opatovice nad Labem, Pardubice 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2014, č. j. 15876/14/5000-14203-711217, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 3. 2017, č. j. 31 Af 79/2014 - 68,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala dne 30. 6. 2011 řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010, v němž vykázala daňovou povinnost ve výši 342 791 650 Kč. Dne 30. 1. 2014 podala dodatečné daňové přiznání na stejnou daň za stejné zdaňovací období, v němž vykázala daň ve výši 326 047 330 Kč, tedy o 16 744 320 Kč nižší, než činila poslední známá daňová povinnost. Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) dne 24. 2. 2014 zastavil řízení o dodatečném daňovém přiznání podle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „daňový řád“), jako o podání nepřípustném, jelikož dle jeho názoru skončila prekluzivní lhůta ke stanovení daně dne 31. 12. 2013. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný (dále „stěžovatel“) v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

[2] Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) žalobu původně zamítl rozsudkem ze dne 30. 9. 2015, č. j. 31 Af 79/2014 - 33. V něm se jednak ztotožnil se žalovaným, že lhůta k vyměření daně skončila dne 31. 12. 2013, protože začala běžet již dne 31. 12. 2010. Dále neshledal důvodnou námitku stavení lhůty pro stanovení daně

s ohledem na probíhající soudní řízení podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, protože předložená dohoda o narovnání nebyla důvodem pro uplatnění tohoto ustanovení.

[3] Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobkyně tento původní rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 3. 11. 2016, č. j. 9 Afs 267/2015 - 41. Ztotožnil se závěry krajského soudu v tom směru, že lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období kalendářního roku 2010 počala běžet již 31. 12. 2010. Nicméně dospěl k závěru, že krajský soud nedostatečně vyhodnotil skutkový stav, když nevyhodnotil existenci soudního řízení, které mohlo podle námitek žalobkyně způsobit přerušení běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Věc proto vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení s tím, že v dalším řízení si bude muset postavit na jisto, zda namítané soudní řízení způsobovalo stavení prekluzivní lhůty, či nikoliv.

[4] Krajský soud po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu vydal nyní napadený rozsudek, kterým dle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Při posuzování běhu lhůty vyšel z § 264 odst. 4 daňového řádu, podle nějž se běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, nově posuzuje podle ustanovení daňového řádu, která upravují lhůtu pro stanovení daně. Vzhledem k tomu, že bylo podáno řádné daňové přiznání k dani z příjmů za rok 2010 dne 30. 6. 2011, počala v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu běžet tříletá lhůta pro stanovení daně znovu. Její běh tedy byl ukončen k 30. 6. 2014. Pokud žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání k této dani 30. 1. 2014, učinila tak v zákonem stanovené lhůtě. Vzhledem k tomu již nebylo důvodné zabývat se žalobní námitkou, zda v daném případě došlo či nedošlo ke stavení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[5] Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[6] Krajský soud chybně vyložil § 148 odst. 3 daňového řádu. Účelem přerušení prekluzivní lhůty v případě podání řádného daňového tvrzení je, i dle důvodové zprávy k daňovému řádu, zajištění dostatečného prostoru pro stanovení daně v situacích, kdy je řádné daňové tvrzení podáno opožděně. Pokud je totiž podáno včas, lhůta pro stanovení daně počne běžet až dnem, kdy uplyne lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. I ze závěrů předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 267/2015 vyplývá, že běh lhůty pro stanovení daně započal dne 31. 12. 2010 a je proto třeba aplikovat přechodné ustanovení v § 264 odst. 4 daňového řádu, dle kterého zůstává zachován okamžik běhu lhůty dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků").

[7] Pro zdaňovací období roku 2010 nelze aplikovat na běh lhůty pro stanovení daně její přerušení podáním řádného daňového tvrzení dle § 148 odst. 3 daňového řádu, pokud bylo podáno včas. Vznikly by totiž neodůvodněné rozdíly mezi těmi, kteří nepodali řádné daňové řízení včas a těmi, kteří jej nepodali vůbec. U druhých jmenovaných by se totiž nová lhůta nerozeběhla a původní lhůta by skončila dříve, než u daňových subjektů, které se správcem daně řádně spolupracují. To by bylo v rozporu se smyslem daného ustanovení.

To má dopadat pouze na ty subjekty, které podají řádné daňové tvrzení opožděně, což nebyl případ žalobkyně. V opačném případě by § 264 odst. 4 daňového řádu do značné míry pozbyl smyslu, neboť lhůta pro stanovení daně by počala běžet vždy až od okamžiku podání řádného daňového tvrzení, které je jednou ze základních povinností daňových subjektů. To je však závěry rozsudku krajského soudu popřeno, aniž by byl tento závěr dostatečně odůvodněn.

[8] Ke stejnému závěru jako žalovaný dospěl i Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 Af 89/2014 - 45.

[9] Důvodem zrušení předchozího rozsudku krajského soudu byla skutečnost, že krajský soud nesprávně posoudil otázku vlivu soudního řízení na běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Krajský soud měl postavit na jisto, zda dané řízení způsobilo stavení lhůty či nikoliv. Krajský soud byl v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. tímto právním názorem vázán, přesto se dané otázce nijak nevěnoval.

[10] Dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 bylo tedy podáno po lhůtě pro stanovení daně a správce daně postupoval v souladu se zákonem, když řízení zahájené tímto zjevně nepřípustným podáním zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu byla základní lhůta pro vyměření daně tříletá a běžela od 31. 12. 2010. Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že smyslem ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu je zajištění dostatečného prostoru pro stanovení daně v situacích, kdy je řádné daňové přiznání podáno opožděně. To však nezohledňuje patrně nezamýšlené důsledky aplikace přechodných ustanovení a změny koncepce lhůty pro stanovení daně oproti lhůtě pro vyměření daně dle zákona o správě daní a poplatků.

[12] Podle předchozí právní úpravy začala lhůta pro vyměření daně plynout od konce zdaňovacího období, přičemž řádné daňové přiznání bylo podáváno vždy během běhu lhůty pro vyměření daně. Samotné podání řádného daňového přiznání nemělo na běh lhůty žádný vliv. V daňovém řádu je nicméně koncepce odlišná. Lhůta pro stanovení daně začíná běžet až od uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání. Ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu ale nijak neomezuje přerušení běhu lhůty na opožděné řádné daňové přiznání. Jedinou zákonem vymezenou podmínkou je skutečnost, že lhůta již v daném okamžiku běží, neboť musí začít běžet znovu. V posuzovaném případě již lhůta pro vyměření daně běžela, neboť počala plynout ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků.

[13] Tato situace je patrně nedomyšleným důsledkem přechodného ustanovení v oblasti lhůty pro stanovení daně (§ 264 odst. 4 daňového řádu), protože se vztahuje pouze na velice omezenou skupinu případů (mimo daně z příjmů fyzických, resp. právnických, osob za zdaňovací období roku 2010 snad jen daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010).

[14] Není relevantní námitka stěžovatele, že výklad zaujatý krajským soudem způsobuje neodůvodněné rozdíly mezi daňovými subjekty. K tomu dochází i podle § 148 odst. 2

daňového řádu, podle nějž může dojít k rozdílné délce lhůty například v návaznosti na okamžik, kdy dojde k oznámení rozhodnutí o stanovení daně, nebo k oznámení rozhodnutí o odvolání.

[15] Výklad provedený krajským soudem nemá za následek pozbytí smyslu přechodného ustanovení v § 264 odst. 4 daňového řádu. Toto ustavení upravuje veškeré případy lhůty pro stanovení daně a lhůty pro placení daně podle zákona o správě daní a poplatků. Lhůtu, jejíž běh započal podle zákona o správě daní a poplatků, lze přerušit, případně stavit dle § 148 daňového řádu, například zahájením daňové kontroly. Není pak důvodu, aby se neaplikovaly všechny důvody přerušení tam uvedené, včetně podání řádného daňového přiznání. Nelze ani vyjít z důvodové zprávy k § 148 odst. 3 daňového řádu, protože ta nezohledňuje dopady přechodných ustanovení na novou právní úpravu, ale pouze cíl nové právní úpravy. Stěžovatelem zmiňovaný rozsudek Krajského soudu v Brně je chybný, neboť nezohlednil rozdílné právní konstrukce počátku běhu lhůty pro vyměření a pro stanovení daně.

[16] Z napadeného rozsudku krajského soudu je zřejmé, jaké důvody jej vedly k vyhovění žalobě. Netrpí proto namítanou vadou nedostatečného odůvodnění a plně odpovídá nárokům na odůvodnění rozsudku a jeho přezkoumatelnost. Bylo též nadbytečné, aby se s ohledem na zaujaté názory krajský soud zabýval případným stavením lhůty podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu.

[17] Žalobkyně proto navrhla zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] 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 za stěžovatele jedná zaměstnanec se vzděláním požadovaným § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejdříve se soud musel zabývat přípustností podané kasační stížnosti, jelikož jde v pořadí již o druhou kasační stížnost. Jak již bylo uvedeno shora, nyní napadeným rozsudkem rozhodl krajský soud poté, co jeho předchozí rozhodnutí zrušil kasační soud rozsudkem sp. zn. 9 Afs 267/2015. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem soudu.

[20] Pravým smyslem výše uvedeného ustanovení je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud musel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil. Ostatně i soud je svým předchozím vysloveným právním názorem vázán, jestliže rozhoduje za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. K výkladu uvedeného ustanovení se vyslovil rozšířený senát v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, kde uvedl: „*Ze zákazu opakované kasační stížnosti*

judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. [...] Lze tedy shrnout, že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným."

[21] Předchozí rozsudek Nejvyššího správního soudu se zabýval otázkou, zda počala běžet lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků nebo až za účinnosti daňového řádu, a dále otázkou, zda krajský soud správně vyhodnotil unesení důkazního břemene týkajícího se vlivu jiného soudního řízení na běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Jednalo se tedy o otázky odlišné, než které jsou předmětem nynější kasační stížnosti. Stěžovatel se částečně navíc dovolává na ustanovením § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výslovně předvídanou výjimku, tedy na nerespektování závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu.

[22] Soud se dále zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námitky, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[23] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost v tom, že krajský soud dostatečně neodůvodnil tvrzené vyprázdnění § 264 odst. 4 daňového řádu. S tím Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Závěry krajského soudu, dle kterých k prekluzi daně nedošlo, jsou dostatečně a srozumitelně odůvodněny. Soud nemá povinnost vypořádat všechny v úvahu myslitelné argumenty, tedy zejména ty, které v řízení před krajským soudem ani nezazněly, což je i případ tvrzeného vyprázdnění § 264 odst. 4 daňového řádu.

[24] Podle § 264 odst. 4 daňového řádu platí: „*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.*"

[25] Podle § 148 odst. 3 platí: „*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.*"

[26] Již v předchozím rozsudku sp. zn. 9 Afs 267/2015 dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že 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. Od 1. 1. 2011 se tedy 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.

[27] Ani stěžovatel nijak nezpochybňuje, že k přerušení lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu, by i 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. Dospívá pouze k závěru, že pokud jde o podání řádného daňového tvrzení, pak přerušení běhu lhůty pro stanovení daně by způsobilo pouze opožděné daňové přiznání.

[28] Jazykový výklad daného ustanovení tomuto závěru stěžovatele nesvědčí. Příslušné ustanovení totiž nepodmiňuje své účinky tím, že by se muselo jednat o opožděné daňové tvrzení. Je třeba souhlasit se žalobkyní, že 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.

[29] Je nicméně pravdou, že systematika daňového řádu počítá s tím, že pokud jde o daňové povinnosti od začátku podléhající daňovému řádu, pak může k přerušení lhůty dojít právě jen tehdy, pokud bude daňové přiznání podáno opožděně. Podle § 148 odst. 1 věty druhé daňového totiž platí: *„Lhůta 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.

[30] Tomu, že se dané ustanovení uplatní pouze u opožděných daňových tvrzení, odpovídá i stěžovatelem zmiňovaná důvodová zpráva k daňovému řádu, která uváděla, že opětovné rozběhnutí tříleté lhůty pro vyměření daně *„[b]y mělo mít i podání řádného daňového tvrzení, které je podáno opožděně tak, aby zde byl totožný prostor pro stanovení daně (tři roky) jako v případě, kdy daňový subjekt řádně splní své povinnosti.“* (sněmovní tisk č. 685, Parlament, Poslanecká sněmovna 2006 – 2010).

[31] Tyto závěry vycházejí z konstrukce počátku běhu lhůty pro vyměření daně podle daňového řádu. Nicméně tato konstrukce je 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.

[32] Lze proto jen těžko spekulovat, jaký byl záměr zákonodárce, pokud jde o velmi specifickou situaci daňových povinností vztahujících se k daním z příjmů za rok 2010. Záměrem zákonodárce mohlo být, jak tvrdí stěžovatel, aby se doslovné znění § 148 odst. 3 daňového řádu, pokud jde o včasná řádná daňová přiznání, nepoužilo. Žádným způsobem to nicméně nevyjádřil ani v textu zákona (příslušného přechodného ustanovení, ani

v důvodové zprávě). Lze si však i stejně dobře představit, 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.

[33] 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 jako rok předem, jaké účinky budou spojeny s novou právní úpravou. Možnost přerušení či stavení lhůty nově za podmínek uvedených v § 148 daňového řádu nepředstavovalo nepřípustný zásah do právní jistoty dotčených daňových subjektů.

[34] I v nyní posuzované věci tedy mohly daňové subjekty již více jak rok vycházet z toho, že pokud podají řádné daňové tvrzení v době běhu lhůty pro stanovení daně, dojde k jejímu přerušení. I při výkladu zaujatém krajským soudem nedojde k nepřiměřenému prodloužení lhůty pro stanovení daně nebo k tomu, že by se tato lhůta prodloužila až krátce před jejím uplynutím. Výklad zaujatý krajským soudem tedy lze považovat za ústavně konformní.

[35] Ústavní soud v citovaném nálezu také uvedl, že smyslem lhůty pro stanovení daně je vymezení období, během něhož je správce daně oprávněn stanovit daňovému subjektu určitou daňovou povinnost svým rozhodnutím, a pouze v uvedené lhůtě může zároveň dojít k uplatnění jiných instrumentů sloužících ke změně poslední známé daně, ať už ve prospěch nebo v neprospěch daňového subjektu, včetně dodatečného daňového přiznání. Jejím uplynutím by tak měly být definitivně vypořádány vztahy mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem.

[36] Na lhůtu pro stanovení daně tedy nelze nahlížet pouze jednostrannou optikou, že se jedná o lhůtu v neprospěch daňového subjektu, jak se snaží předestírat stěžovatel. Právě na nyní posuzované věci je evidentní, že případné uplynutí lhůty pro stanovení daně by bylo v neprospěch daňového subjektu.

[37] Nelze proto souhlasit s námitkami stěžovatele, že by byly bez dalšího znevýhodněny ty daňové subjekty, které podaly řádné daňové přiznání oproti těm daňovým subjektům, které jej nepodaly. V nyní posuzované věci je naopak podání řádného daňového přiznání žalobkyni ku prospěchu. Lze ostatně poukázat na to, že taková argumentace stěžovatele kulhá, i pokud jde o obdobnou situaci v případě dodatečného daňového tvrzení. Pokud daňový subjekt i po zjištění okolností odůvodňujících podání dodatečného daňového přiznání s vyšší daňovou povinností v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně zůstane pasivní a dodatečné daňové tvrzení

nepodá, nedojde k prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Stejnou optikou, kterou argumentuje stěžovatel, by tak došlo ke zvýhodnění toho subjektu, který řádně neplní své daňové povinnosti oproti tomu, který je plní a dodatečné daňové přiznání podá. Ostatně, i pokud jde o právě posuzované zdaňovací období roku 2010, pak by výklad zastávaný žalovaným také vedl k tomu, že by byl jeho pohledem znevýhodněn také ten daňový subjekt, který by podal daňové přiznání za rok 2010 jen o 1 den později, než byl termín pro podání řádného daňového přiznání. Tento stav by totiž vedl k tomu, že u něj by se lhůta pro stanovení daně již přerušila (šlo by o opožděné daňové tvrzení) a to právě v okamžiku podání řádného daňového tvrzení, tedy 2. 4. 2011, případně 2. 7. 2011. I takový výklad se musí optikou stěžovatele jevit jako neodůvodněně přísný neboť by znevýhodňoval tyto subjekty oproti těm, kteří svou povinnost nesplnili vůbec, ale navíc i oproti těm, kteří ji splnili včas. V situacích plné aplikace daňového řádu totiž platí, že lhůta pro stanovení daně bude v případě dodatečného daňového přiznání delší právě o tu dobu, o kterou došlo ke zpoždění s podáním daňového přiznání. Při výkladu zastávaném stěžovatelem by to však bylo o další 3 měsíce více než u těch, kteří podali řádné daňové tvrzení včas, protože u nich by se podle stěžovatele k podanému daňovému přiznání pro účely běhu prekluzivní lhůty přihlížet nemělo.

[38] Rozhodně nelze souhlasit ani s úvahou stěžovatele, že by došlo do značné míry k pozbytí smyslu § 264 odst. 4 daňového řádu, neboť lhůta pro stanovení daně by počala běžet vždy až od okamžiku podání řádného daňového tvrzení, které je jednou ze základních povinností daňových subjektů. Uvedené ustanovení dopadá na všechny daňové povinnosti, u nichž ke dni účinnosti daňového řádu neuplynula lhůta pro vyměření daně podle zákona o správě daní a poplatků. Půjde tak ve velké většině případů o ty daňové povinnosti, u kterých nejenže před účinností daňového řádu počala běžet lhůta pro vyměření daně, ale před tímto datem i uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání. U nich se tedy v případě včasných daňových přiznání § 148 odst. 3 daňového řádu nemůže použít. Nyní posuzované případy tedy budou tvořit naopak menšinu daňových povinností a u většiny daňových povinností, na které dané ustanovení dopadá, nedošlo k tomuto přerušení a rozhodný tedy bude počátek běhu lhůty pro vyměření daně podle zákona o správě daní a poplatků.

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

[40] V nyní posuzované věci dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že zde nejsou dány Ústavním soudem vymezené důvody, aby se od gramatického výkladu příslušných ustanovení odchýlil. Úmysl historického zákonodárce, pokud jde o vztah přechodného

ustanovení § 264 odst. 4 k § 148 odst. 3 daňového řádu, pokud jde o podání řádného daňového tvrzení k dani z příjmů za období roku 2010, nelze zjistit. Žalovaným předestíraný teleologický výklad nelze na toto období také použít, neboť nelze konstatovat, že by právě jen jím předestíraný výklad byl racionální, neboť i ten by vedl k dalším jen těžko odůvodnitelným rozdílům.

[41] Pokud jde o poukaz stěžovatele na rozsudek Krajského soudu v Brně, sp. zn. 62 Af 89/2014, Nejvyšší správní soud uvádí, že tímto rozsudkem není nijak vázán. Přesto k němu uvádí, že krajský soud v něm vyšel z teleologického výkladu § 148 odst. 3 daňového řádu, nicméně nezohlednil, že ten není plně aplikovatelný na zcela výjimečnou situaci, která nastala u zdaňovacího období roku 2010, nezabýval se proto jeho použitelností s ohledem na situace vzniklé v důsledku aplikace přechodného ustanovení podle § 264 odst. 4 daňového řádu.

[42] Nelze ani souhlasit s tím, že by krajský soud nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu, kterým mu bylo uloženo, aby postavil na jisto, zda žalobkyní namítané soudní řízení způsobovalo stavení lhůty pro stanovení daně, či nikoliv. Tento závazný právní názor byl vysloven na základě kasační stížnosti proti předchozímu rozsudku krajského soudu, ve kterém nebyla obsažena nyní řešená problematika přerušení běhu prekluzivní lhůty v důsledku podání řádného daňového tvrzení. Pokud krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání v důsledku přerušení běhu lhůty pro stanovení daně včas bez ohledu na případné stavení či nestavení této lhůty podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, bylo nadbytečné, aby se danou otázkou dále zabýval. Není povinností soudu vykládat právo nad rámec potřebný pro vyřešení posuzované věci. Zodpovězení této otázky by bylo, s ohledem na zjištění jiné skutečnosti vedoucí k závěru o včasnosti podaného dodatečného daňového přiznání, pouhou akademickou úvahou bez vlivu na výsledek věci a další postup stěžovatele.

IV. Závěr

[43] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[44] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyni, která by jinak měla právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady.

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

V Brně dne 21. června 2018

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.
předseda senátu