



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Jaroslava Hubáčka ve věci stěžovatele **M. N.**, zastoupeného JUDr. Vlastislavem Jarošem, advokátem v Chodově, Lesní 994, za účasti **Finančního ředitelství v Plzni**, se sídlem v Plzni, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2005, č. j. 30 Ca 263/2002 - 36,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2005, č. j. 30 Ca 263/2002 - 36 byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 30. 8. 2002, č. j. 2905/150/2002, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech ze dne 25. 2. 2002 č. j. 33587/02/128914/1421 o zastavení řízení ve věci dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1998 podaného stěžovatelem dne 22. 2. 2002. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že ust. § 41 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) upravuje postup daňového subjektu pro případ, že zjistí, že pochybil při podání daňového přiznání. Citované ustanovení tak upravuje procesní kroky daňového subjektu v rámci vyměřovacího řízení na rozdíl od ust. § 47 citovaného zákona, který je procesním ustanovením určeným výlučně pro správce daně. Smyslem ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků je stanovit subjektivní a objektivní lhůtu pro právo vyměřit nebo doměřit daň či přiznat nárok na daňový odpočet a určit počátek jejího běhu. Lhůta je podle odst. 1

citovaného ustanovení zásadně tříletá. Délka subjektivní lhůty v ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků zůstává beze změny. Změně podléhá pouze počátek, od kterého tříletá, případně jiná zvláštním zákonem stanovená, lhůta plyne. Jestliže jednou z podmínek pro možnost podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší podle poslední známé daňové povinnosti podle ust. § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je podmínka, že takové podání je učiněno do lhůty stanovené v ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak, pak se provedením jakéhokoliv úkonu směřujícího k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení správcem daně lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nemůže prodlužovat. To vyplývá nejen z výhradního odkazu věty první ust. § 41 odst. 4 na ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, nýbrž zejména ze skutečnosti, že ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků neupravuje, na rozdíl od ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, jinak délku lhůty (tj. tři roky nebo délku stanovenou zvláštním zákonem), nýbrž pouze počátek běhu této lhůty. Ust. § 41 odst. 4 ve spojení s § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků tedy časově omezuje právo daňového subjektu na podání dodatečného daňového přiznání. Subjektivní lhůta podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je zároveň objektivní lhůtou, ve které zákon daňovému subjektu umožňuje za splnění dalších podmínek platně podat dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší proti poslední známé daňové povinnosti. Stejně jako v jiných případech přerušení lhůty je možné pouze v případě lhůty subjektivní. Nedodržení subjektivní nebo objektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání tak vede k zastavení řízení podle ust. § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud dále uvedl, že jsou mu známy opačné právní názory (např. z rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 9. 2001 sp. zn. 22 Ca 529/2000 či Městského soudu v Praze sp. zn. 28 Ca 767/2002), které jsou uvedeny v teoretické literatuře. Podle názoru krajského soudu by opačný právní názor v důsledku znamenal existenci dvou objektivních lhůt, tedy tříleté a desetileté, když subjektivní lhůta je stanovena v ust. § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V argumentaci se neopodstatněně odkazuje na ust. § 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které upravuje přerušení běhu lhůty, avšak subjektivní, a nikoliv objektivní. Výklad, který v tomto rozsudku vyslovil krajský soud, nelze považovat za nepřijatelný pro nastolení nerovnosti účastníků daňového řízení, neboť podmínky pro uplatnění práva na podání daňového přiznání vyplývají přímo ze zákona. Zákodárce tak stanovil nerovné podmínky pro ty poplatníky, kteří uplatňují daňovou povinnost vyšší či daňovou ztrátu nižší, nebo naopak daňovou povinnost nižší, případně daňovou ztrátu vyšší. Jiný výklad by byl *contra legem*, neboť interpretace normy by nahrazovala vůli tvůrce normy. Pro snížení daňové povinnosti nebo zvýšení daňové ztráty má pak daňový subjekt k dispozici institut obnovy řízení a přezkoumání daňových rozhodnutí, které mu umožňují docílit stejného výsledku, při obnově řízení dokonce s výhodnější subjektivní i objektivní lhůtou.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě z důvodu podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. vyjádřil stěžovatel nesouhlas s posouzením právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Pro podání dodatečného daňového přiznání stanoví zákon o správě daní a poplatků subjektivní a objektivní lhůtu. Objektivní lhůta je upravena v ust. § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků s odkazem na ust. § 47 odst. 1 citovaného zákona. Tento odkaz se netýká jen délky lhůty, ale i běhu lhůty, přičemž běh lhůty je upraven v ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Vyměření daně za prosinec 1998 dne 31. 1. 2000 je tak úkonem směřujícím k vyměření nebo doměření daně. Tímto úkonem tak byl určen běh nové tříleté lhůty a daňové přiznání tak bylo podáno včas. Stěžovatel odkázal na právní názor uvedený v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 9. 2001, sp. zn. 22 Ca 529/2000 a rozsudcích Městského soudu v Praze sp. zn. 28 Ca 767/2002 a sp. zn. 30 Ca 7/2000.

Proto se domáhal zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že se ztotožňuje s názorem krajského soudu, proto nepovažuje za nutné se ke kasační stížnosti vyjadřovat a navrhl, aby byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pokud tento nebo jiný zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. V odstavci 2 citovaného ustanovení je stanoveno, že byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň lze však nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Znakem právního státu je právní jistota a ochrana důvěry občanů v právo. Proto lhůtu, s níž je spojeno promlčení a prekluze práva, je nutno stanovit transparentním způsobem. Prekluze práva je závažnou právní skutečností s dopadem nejen do majetkové sféry daňového subjektu, ale také do práva státu na výběr daní. Počátek běhu lhůty, od něhož bude odvozována prekluze, je proto nutno stanovit způsobem předvídatelným, jednoznačným, nevzbuzujícím pochybnosti ani možnosti nejednoznačného výkladu. V daném případě, jde o situaci, kdy zákon nespojuje se vznikem daňové povinnosti povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, proto počíná běh lhůty od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla.

Podle § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší proti poslední známé daňové povinnosti lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a § 55b zákona o správě daní a poplatků, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1 citovaného zákona, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak. Toto dodatečné daňové přiznání nebo hlášení nelze však platně podat v případech, kdy původní daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek nebo byla sjednána, dále kdy je uplatňováno snížení základu daně v důsledku snížení výnosů (příjmů) či uskutečněných zdanitelných plnění nebo zvýšení nákladů (výdajů) či přijatých zdanitelných plnění, o kterých již bylo pravomocně rozhodnuto v odvolání nebo v mimořádném opravném prostředku, nebo se týká daňové povinnosti, kde rozhodnutí o ní bylo již pravomocně přezkoumáno soudem anebo dodatečným přiznáním na nižší daňovou povinnost nebo vyšší ztrátu by byla dotčena část daňové povinnosti již jednou dodatečně stanovená, při použití stejných důkazů.

Institut dodatečného a opravného daňového priznání umožňuje daňovému subjektu opravit pochybení, k nimž při zpracování daňového priznání došlo. Pokud je pochybení zjištěno ještě ve lhůtě pro podání daňového priznání, jedná se o opravné priznání (§ 41 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků). V době, kdy původní lhůta k podání daňového priznání již uplynula, lze podat pouze dodatečné daňové priznání. Ustanovení § 41 zákona o správě daní a poplatků upravuje podmínky, za nichž lze tohoto institutu využít, jakož i meze této možnosti. Za zákonem stanovených podmínek má daňový subjekt povinnost podat dodatečné daňové priznání na vyšší daňovou povinnost a také na nižší daňovou ztrátu. Na druhé straně, zjistí-li, že jeho daňová povinnost měla být nižší nebo že jeho daňová ztráta byla ještě vyšší, má možnost dodatečné daňové priznání podat.

Dodatečné daňové priznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší oproti poslední známé daňové povinnosti může daňový subjekt platně podat jen při respektování subjektivní lhůty, tj. do konce měsíce následujícího po zjištění důvodu, a při respektování objektivní lhůty, tj. do tří let, resp. zákonem stanovené jiné lhůty, od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové priznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové priznání nebo hlášení podat (§ 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). Objektivní lhůtu přitom s odkazem na ustanovení § 47 citovaného zákona nelze prodlužovat.

Ustanovení § 41 zákona o správě daní a poplatků upravuje procesní kroky daňového subjektu v rámci vyměřovacího řízení na rozdíl od § 47 zákona o správě daní a poplatků, který je procesním ustanovením určeným výlučně správci daně. Smyslem § 47 zákona o správě daní a poplatků je stanovit subjektivní a objektivní lhůtu pro právo vyměřit nebo doměřit daň či priznat nárok na daňový odpočet a určit počátek jejího běhu. Lhůta, tj. časový úsek, ve kterém musí být určitý úkon učiněn (uplatněno právo nebo uložena povinnost), je zásadně podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků tříletá, i když stejné ustanovení připouští, aby zvláštní zákon upravil délku lhůty jinak. Délka subjektivní lhůty v § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků zůstává beze změny. Změně podléhá pouze počátek, od kterého tříletá, případně jiná zvláštním zákonem stanovená lhůta plyne.

Jestliže jednou z podmínek pro možnost podat dodatečné daňové priznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší oproti poslední známé daňové povinnosti dle § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je podmínka, že takové podání je učiněno „do lhůty stanovené v § 47 odst. 1, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak“, pak i podle názoru Nejvyššího správního soudu provedením jakéhokoliv úkonu směřujícího k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ze strany správce daně se lhůta pro podání dodatečného daňového priznání ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nemůže prodlužovat. To vyplývá nejen z odkazu věty první § 41 odst. 4 d. ř. na § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ale zejména ze skutečnosti, že § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků neupravuje oproti § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků jinak délku lhůty (tj. tři roky nebo délku stanovenou zvláštním zákonem), nýbrž pouze počátek běhu této lhůty.

Dodatečné daňové priznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší oproti poslední známé daňové povinnosti může daňový subjekt platně podat jen při respektování subjektivní lhůty, tj. do konce měsíce následujícího po zjištění důvodu, a při respektování objektivní lhůty, tj. do tří let, resp. zákonem stanovené jiné lhůty od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové priznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové priznání

nebo hlášení podat. Subjektivní lhůta, v níž je správce daně oprávněn daň vyměřit, doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet, je podle platné právní úpravy zároveň objektivní lhůtou, ve které zákon daňovému subjektu umožňuje, za splnění dalších podmínek, platně podat dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší oproti poslední známé daňové povinnosti. Stejně jako v jiných případech, kdy zákonodárce pro uplatnění práva vymezuje subjektivní a objektivní lhůtu a připouští přerušení lhůty pouze v případě lhůty subjektivní, nikoliv objektivní, je objektivní lhůta pro dodatečné daňové přiznání koncipována jako lhůta neměnná s přesně daným počátkem i koncem. Nedodržení subjektivní nebo objektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání vede k zastavení řízení podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, tedy k postupu, který v dané věci z důvodů shora uvedených zvolil správce daně a finanční ředitelství, přičemž krajský soud, stejně jako Nejvyšší správní soud, jej shledal zákonným.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 5. října 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu