



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉ NEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: **J. B.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 1. 2007, čj. 8439/06-1300, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 5. 2007, čj. 10 Ca 35/2007 - 24,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í

I.

Finanční úřad v Milevsku (správce daně) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 6. 2002, čj. 15235/02/098970, za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2000 ve výši 24 997 Kč, dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 6. 2002, čj. 15237/02/098970, za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2000 ve výši 33 687 Kč, dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 6. 2002, čj. 15236/02/098970, za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2000 ve výši 32 249 Kč, a dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 6. 2002, čj. 15238/02/098970, za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2000 ve výši 45 419 Kč.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 1. 2007, čj. 8439/06-1300, zamítl odvolání žalobkyně proti těmto rozhodnutím správce daně.

II.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který rozsudkem ze dne 11. 5. 2007, čj. 10 Ca 35/2007 - 24, zrušil rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Lhůta k dodatečnému doměření daně měla podle krajského soudu skončit dne 31. 12. 2004. Rozhodnutí žalovaného (předcházející nyní posuzovanému rozhodnutí) ovšem bylo napadeno žalobou, proto lhůta po dobu řízení před krajským soudem od 6. 6. 2003 do 1. 12. 2003 neběžela. Rozhodnutí krajského soudu pak bylo napadeno kasační stížností, proto lhůta neběžela ani po dobu řízení

před Nejvyšším správním soudem od 10. 12. 2003 do 20. 4. 2005. Připočtením období, kdy lhůta neběžela (§ 41 s. ř. s.), plynula prekluzivní lhůta do 8. 11. 2006. Žalovaný následně rozhodl dne 2. 1. 2007, tedy již po uplynutí lhůty. Krajský soud přitom dospěl k závěru, že po dobu řízení před Ústavním soudem, před kterým bylo napadeno rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a který zrušil rozhodnutí správních soudů i původní rozhodnutí žalovaného, prekluzivní lhůta běžela, neboť z žádného zákonného ustanovení nelze dovodit opak.

III.1

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Předmětem sporu je podle stěžovatele otázka, zda řízení před Ústavním soudem ovlivňuje běh prekluzivní lhůty stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Přerušování běhu lhůt pro dobu řízení před správními soudy je upraveno v § 41 s. ř. s. Zákon č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, neupravuje otázku vlivu řízení před Ústavním soudem na běh prekluzivních a promlčecích lhůt. Ustanovení § 63 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, upravuje pro řízení před Ústavním soudem subsidiární použití občanského soudního řádu. Jediným ustanovením občanského soudního řádu, upravujícím otázku běhu lhůt, je § 185o. Stěžovatel je pak názoru, že nedostatek úpravy o vlivu řízení před Ústavním soudem na běh lhůt představuje mezeru v zákoně. S přihlédnutím k délce řízení před Ústavním soudem může dojít k zániku práva správce daně vyměřit vyšší daň, než jaká byla přiznána daňovým subjektem, ale také k poškození daňového subjektu, který by měl nárok na daňový odpočet, k jehož vyměření již z důvodu prekluze nemůže dojít. Stěžovatel se domnívá, že je-li ústavně zaručeným právem občana obrátit se stanoveným postupem na nezávislý a nestranný soud, nemůže být negativním důsledkem uplatnění takového práva u Ústavního soudu uplynutí lhůty, s níž je spojen zánik práva. Přes postavení Ústavního soudu mimo soustavu obecných soudů je pak podle stěžovatele nutné vztáhnout na řízení před Ústavním soudem účinky § 41 s. ř. s.

III.2

Žalobkyně navrhla zamítnutí kasační stížnosti. Uvedla, že ze zákona o Ústavním soudu nevyplývá možnost použít na řízení před Ústavním soudem § 41 s. ř. s. a jediným procesním předpisem, který je použitelný na základě § 63 zákona o Ústavním soudu, je občanský soudní řád. Jak přitom stěžovatel správně konstatuje, ustanovením občanského soudního řádu, týkajícím se stavení běhu lhůt, je pouze § 185o.

III.3

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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Předmětem kasační stížnosti je posouzení vlivu řízení před Ústavním soudem na běh prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud předesílá, že obecně je převládajícím pravidlem stavení běhu lhůt v případě uplatnění práva před soudem.

V rovině soukromého práva lze odraz tohoto pravidla nalézt v hmotně právní úpravě např. v § 112 občanského zákoníku nebo v § 402 a násl. obchodního zákoníku, v procesně právní úpravě týkající se řízení o umoření listin v § 185o odst. 1 o. s. ř., v hmotně právní úpravě na pomezí soukromého a veřejného práva např. v § 329 odst. 2 zákoníku práce. V oblasti veřejného práva lze pro řízení před správními soudy podle soudního řádu správního nalézt odpovídající pravidlo v § 41 s. ř. s.

V nyní posuzované věci lze obecnou úpravu lhůt nalézt v § 47 daňového řádu, který ovšem neobsahuje žádné ustanovení o vlivu probíhajících soudních řízení na běh těchto lhůt. Nejvyšší správní soud pouze pro úplnost podotýká, že jakkoliv je § 47 daňového řádu součástí procesního předpisu, jedná se o ustanovení obsahující prvky hmotného práva odpovídající již citovaným např. § 112 občanského zákoníku nebo § 402 obchodního zákoníku. Ustanovení upravující vliv soudního řízení, ovšem pouze před správními soudy rozhodujícími podle soudního řádu správního, na běh lhůt podle § 47 daňového řádu, lze pak nalézt v již citovaném § 41 s. ř. s. Ustanovení soudního řádu správního však nedopadají na řízení před Ústavním soudem. Řízení před Ústavním soudem bude mít vliv na běh promlčecích lhůt podle shora citovaných ustanovení např. občanského nebo obchodního zákoníku, ale tento účinek se bude vždy odvíjet od odpovídající hmotně právní úpravy. Zákon o Ústavním soudu, upravující řízení před tímto soudem, pak neobsahuje žádné ustanovení odpovídající § 41 s. ř. s. Ustanovení § 63 zákona o Ústavním soudu odkazuje na přiměřené použití občanského soudního řádu, který ovšem zná vliv řízení na běh lhůt pouze v řízení o umoření listin. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem uzavírá, že neexistuje zákonné ustanovení, na jehož základě by bylo možné učinit závěr o stavení běhu lhůty pro vyměření daně (§ 47 daňového řádu) v důsledku probíhajícího řízení, týkajícího se vyměření této daně, před Ústavním soudem.

Tento nedostatek zákonné úpravy lze považovat za mezeru v právu vybočující z již shora zmíněného převládajícího hodnotového pravidla, podle něž se zahájením a řádným vedením soudního řízení odpovídající lhůty staví. Dlužno dodat, že v rámci historického výkladu tento nedostatek pro řízení před Ústavním soudem nepředstavuje anomálii, neboť ani úprava části páté občanského soudního řádu ve znění účinném do 31. 12. 2002 žádný vliv soudního řízení na běh lhůt neznala. Změna však nastala přijetím soudního řádu správního, který zahájení a vedení soudního řízení na běh některých lhůt výslovně předpokládá. Nedostatek podobné úpravy ve vztahu k řízení před Ústavním soudem tak v současné době představuje anorganický prvek v hodnotové stavbě právního řádu, protože uplatnění práva u soudu jedním z účastníků řízení nemá vést k ohrožení souvisejícího práva druhého účastníka pouze v návaznosti na proměnlivé faktory, jakými jsou např. délka soudního řízení. Zároveň nelze nalézt důvody, pro které by zákonodárce tento následek (nedostatek úpravy ve vztahu k řízení před Ústavním soudem) úmyslně předpokládal a zamýšlel, a z nichž by tedy bylo možné dovodit, že se nejedná o mezeru v právu, ale o chtěný a předpokládaný důsledek nedostatku právní úpravy. Nejvyšší správní soud činí tento závěr s vědomím, že řízení před Ústavním soudem nepředstavuje pokračování řízení před obecnými soudy a není možné vztáhnout na něj beze zbytku všechny principy řízení před obecnými soudy.

V obecné rovině představuje nastalá situace příklad, kdy by se soud měl zabývat otázkou zaplnění mezery v zákoně cestou dotváření práva za analogického použití jiných zákonných ustanovení řešících podobnou situaci. Požadavek na takové dotváření práva je odůvodněn zájmem na zachování jednoho ze základních právních principů, totiž hodnotové bezrozpornosti právního řádu. Proti tomuto principu ovšem mohou stát jiné právní principy, které dotváření práva vylučují. Takovým konkurujícím principem je zejména princip právní jistoty, který zásadně znemožňuje dotváření práva např. v oblasti trestního, ale také daňového hmotného práva.

Jakkoliv se tedy Nejvyšší správní soud ztotožňuje se stěžovatelem v náhledu na mezeru v zákoně a na vhodnost jejího zaplnění, na rozdíl od stěžovatele vylučuje možnost učinit tak v rozporu s principem právní jistoty v neprospěch daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud neshledal stížní námitky důvodnými, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyni, již by jako úspěšnému účastníku řízení o kasační stížnosti právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, žádné náklady podle obsahu spisu nevznikly.

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

V Brně dne 24. června 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu