



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: E-TOM spol. s r.o., se sídlem Husova 127, Jičín, proti žalovanému: Finanční ředitelství v Hradci Králové, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 8. 2008, č.j. 31 Ca 59/2008-21,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 8. 2008, č. j. 31 Ca 59/2008 - 21, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalované Finanční ředitelství v Hradci Králové domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 8. 2008, č. j. 31 Ca 59/2008 - 21, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Hradci Králové (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 29. 8. 2008, č. j. 31 Ca 59/2008 - 21, zrušil k žalobě společnosti E-TOM spol. s r. o. rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále také „finanční ředitelství“) ze dne 18. 3. 2008, č. j. 639/08 – 1300 - 607589, kterým byl změněn výrok rozhodnutí Finančního úřadu v Jičíně ze dne 23. 8. 2007, č. j. 54138/07/238912/3235 o zastavení řízení podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) tak, že žalobcem - společností E-TOM spol. s r. o. (dále jen „žalobce“) zahájené řízení ve věci dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc červen roku 2004 se zastavuje podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, současně zrušil i rozhodnutí prvostupňového správce daně ze dne 23. 8. 2007, č. j. 54138/07/238912/3235, a věc vrátil žalovanému správnímu orgánu k dalšímu řízení. Krajský soud nepřisvědčil právnímu názoru žalovaného správního orgánu, podle něhož s poukazem na ustanovení § 73 odst. 11 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro měsíc červen 2004 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zaniklo právo žalobce

na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění uskutečněného v měsíci červnu 2004 nejpozději ke dni 30. 6. 2007, neboť žalobce podal dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty za období měsíce červen 2004 až dne 24. 7. 2007. Tento soud se opřel o předchozí judikatorní závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v rozhodnutí ze dne 24. 10. 2007, č. j. 2 Afs 109/2005 - 56, které je dostupné na www.nssoud.cz, a ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 - 60, jež je publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1438/2008. V návaznosti na dikci ustanovení § 41 zákona o správě daní a poplatků pak došel k závěru, že daňový subjekt může podat dodatečné daňové přiznání na daňový odpočet v týchž objektivních propadných lhůtách, jaké stanoví zákon správci daně pro vyměření či doměření daně. Dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost bylo možno podat za splnění podmínek ustanovení § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, a to ve stejné lhůtě, která je stanovena pro dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší nebo ztrátu nižší (§ 41 odst. 1 téhož zákona). Z ustanovení § 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků lze totiž dovodit, že dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za červen 2004 byl žalobce oprávněn podat nejen ve lhůtě dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ale také podle jeho odstavce druhého, došlo-li k přerušení jejího běhu za tam stanovených podmínek (v případě zahájené daňové kontroly). Je tomu tak proto, že ustanovení § 41 odst. 4 citovaného zákona v sobě zahrnuje i případnou aplikaci ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť to přímo vyplývá i z dikce ustanovení § 47 odst. 1 téhož zákona. V předmětné věci proto žalobci zahájením kontroly (8. 2. 2006) počala běžet nová lhůta pro vyměření daně, jejíž běh bude ukončen 31. 12. 2009. Jelikož žalobce uplatnil odpočet daně podáním ze dne 24. 7. 2007, učinil tak při zachování lhůt pro vyměření daně, a proto krajský soud rozhodnutí žalovaného finančního ředitelství zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podalo žalované finanční ředitelství jako stěžovatel (dále již jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opřelo výlučně o důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel především namítl, že krajský soud pochybil, pokud předmětnou věc posuzoval v intencích předestřené judikatury Nejvyššího správního soudu, která však na danou věc nedopadá. Finanční ředitelství totiž zastavilo řízení pro zmeškání zákonné lhůty, v níž lze uplatnit nárok na odpočet daně a kterou nelze ve smyslu ustanovení § 14 zákona o správě daní a poplatků prodloužit ani restituovat. Krajský soud však de facto rozhodoval o přípustnosti podaného dodatečného daňového přiznání (o lhůtě, v níž lze podat dodatečné daňové přiznání), a nikoliv o otázce zániku hmotně-právního nároku žalobce na odpočet daně z důvodu zmeškání zákonné lhůty, která je upravena v ustanovení § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty. Finanční ředitelství nikdy nepochybnilo oprávnění žalobce podat dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Došlo pouze k závěru, že hmotněprávní nárok, vzniklý z titulu přijetí zdanitelného plnění plátcem (žalobcem) v rozhodném období (červen 2004), již zanikl, a proto o něm nelze meritorně rozhodnout. Z tohoto důvodu pak rozhodlo finanční ředitelství tak, že řízení zastavilo, nikoliv však z důvodu „nepřípustného podání“, ale pro „zmeškání zákonné lhůty“ pro nárok na odpočet daně. Je tomu tak proto, že „hmotněprávní předpis“ již ke dni podání dodatečného daňového přiznání neumožňoval uplatnění odpočtu. Je tak evidentní, že se ve skutečnosti jedná o dvě samostatné a na sobě nezávislé lhůty, což krajský soud při svém rozhodování vůbec nevzal v úvahu. Pokud by součástí dodatečného daňového přiznání byl jiný nárok, případně jiná změna (např. výpočet daně, krácení daně, uplatněná nesprávná sazba), muselo by být o daňovém přiznání meritorně rozhodnuto. O tento případ však nešlo. Žalobce ve svém přiznání uplatnil toliko zcela nové nároky na odpočet daně, které měly vzniknout v rozhodném období. K okamžiku podání přiznání však byl již tento nárok žalobce prekludován. Proto nebylo možno postupovat jinak než podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. S názorem krajského soudu lze souhlasit v tom, že úmyslem zákonodárce bylo zjednodušeně řečeno sjednotit lhůty pro podání dodatečného přiznání se lhůtami danými daňovým řádem. Tuto úvahu však nelze použít na prolomení lhůty pro uplatnění nároku

na odpočet daně na vstupu. Zákon o dani z přidané hodnoty je v tomto směru rigidní, když od jeho zavedení v roce 1992 až do současnosti byl nárok na odpočet daně vždy limitován tříletou lhůtou. Teprve od 1. 1. 2009 je ustanovením § 73 odst. 12 zákona č. 234/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty dána možnost uplatnit odpočet daně i po této lhůtě, avšak toliko za striktně stanovených podmínek a v případech, kdy byla plátcem přiznána daň na výstupu z těchto přijatých zdanitelných plnění. Pokud by tomu totiž tak nebylo, byla by dána možnost vícenásobného (opakovaného) uplatňování týchž nároků na odpočet daně na základě stejných daňových dokladů ve více zdaňovacích obdobích. Takový postup by byl nejen v rozporu s zákonem o dani z přidané hodnoty, ale i s ustanovením § 2 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce, ač byl o podané kasační stížnosti zpraven, se k tomuto mimořádnému opravnému prostředku nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je třeba zrušit, a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Z obsahu spisů předložených Nejvyššímu správnímu soudu vyplývá, že žalobce po provedené kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce června 2004 podal dne 24. 7. 2007 dodatečné daňové přiznání. V jeho části III. pak byly vyčísleny (uvedeny) částky základu daně ve výši 3 783 317 Kč a k němu se vztahující částka daně na vstupu ve výši 189 161 Kč (ř. 315). Jelikož jiné údaje v částech I. až VI. nebyly uvedeny, činil součet daně na vstupu (část VII. ř. 750) částku 189 161 Kč a změna ve výši daňové povinnosti (ř. 780) byla vyčíslena ve výši mínus 189 161 Kč. Dne 23. 8. 2007 vydal správce daně rozhodnutí č. j. 54138/07/238912/3235, kterým řízení zahájené podáním žalobce – dodatečným přiznáním k dani z přidané hodnoty za červen 2004 zastavil podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Podle podaného odůvodnění při tom vyšel z toho, že žalobce neuplatnil nárok na odpočet daně v souladu s ustanovením § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok uplatněn nejdříve. Rozhodnutím správce daně ze dne 8. 10. 2007, č. j. 59998/07/238912/3235 bylo poté jeho předešlé rozhodnutí ze dne 23. 8. 2007, č. j. 54138/07/238912/3235, opraveno podle ustanovení § 56 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků tak, že se chybné označení § 27 odst. 1 odst. f) citovaného zákona opravuje na § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků. K odvolání žalobce bylo toto rozhodnutí správce daně, za použití téhož odůvodnění, změněno ve výrokové části tak, že řízení se zastavuje nikoliv podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. h), ale podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, tj. pro zmeškání zákonné lhůty, kterou nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav. Proti tomuto rozhodnutí finančního ředitelství podal žalobce správní žalobu, které krajský soud vyhověl, prvostupňové i napadené rozhodnutí zrušil, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Proti tomuto zrušujícímu rozsudku krajského soudu pak směřuje nyní projednávaná kasační stížnost finančního ředitelství.

Podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků platí, že není-li v tomto nebo zvláštním zákoně stanoveno jinak, daňové řízení se zastaví, jestliže byla zmeškána zákonná lhůta, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav a nebo žádosti o to byly zamítnuty

Podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků platí, že není-li v tomto nebo zvláštním zákoně stanoveno jinak, daňové řízení se zastaví, jestliže jde o nepřipustné podání.

Podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, pokud tento nebo zvláštní 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.

Podle ustanovení § 97 zákona o správě daní a poplatků se použijí ustanovení části první až šesté a osmé tohoto zákona, pokud ustanovení části sedmé nebo zvláštní daňový zákon nestanoví jinak.

Podle ustanovení § 73 odst. 11 nového zákona o dani z přidané hodnoty, lze nárok na odpočet daně uplatnit v řádném daňovém přiznání nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém mohl být nárok na odpočet daně nejdříve uplatněn. Po uplynutí této lhůty lze nárok na odpočet daně uplatnit v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn.

Podstatou stížnostních výtek vůči rozsudku krajského soudu je tvrzení, že krajský soud došel k nesprávnému závěru, pokud dovedl, že stěžovatel (resp. správce daně) nesprávně zastavil řízení podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků o podaném dodatečném přiznání k dani, namísto toho, aby o něm meritorně rozhodl. Podstatou stížnostních výtek je i tvrzení, že se krajský soud zabýval otázkou, zda bylo žalobcovo dodatečné daňové přiznání podáno včas (ve lhůtě pro vyměření), namísto toho, aby se zabýval tím, zda ke dni podání dodatečného přiznání zanikl nárok na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty, jak dovedl stěžovatel ve svém rozhodnutí, nebo tomu tak nebylo.

Z průběhu řízení před správními orgány, jak bylo shora popsáno, jednoznačně vyplývá, že žalobou napadená správní rozhodnutí o zastavení řízení byla vydána nikoliv pro opožděné podání dodatečného daňového přiznání (po uplynutí lhůty pro jeho podání), ale z toho důvodu, že již před podáním dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty žalobci zanikl veřejnoprávní nárok na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty (nikoliv tedy právo podat dodatečné daňové přiznání). Jedná se tedy o dvě samostatné právní otázky, přestože spolu neoddělitelně souvisí (nárok se uplatňuje v daňovém přiznání).

Pokud se pak krajský soud ve svém rozsudku zabýval toliko otázkou, resp. opřel své rozhodnutí o závěr, že dodatečné daňové přiznání bylo podáno v zákonné lhůtě a zcela ponechal stranou posouzení zásadní otázky vzniku a zejména okamžiku zániku hmotněprávního nároku na odpočet daně (resp. oprávnění jej uplatnit), jak byl upraven v § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, je založeno toto rozhodnutí krajského soudu na nesprávném posouzení právní otázky. Nesprávným právním posouzením věci je omyl soudu při aplikaci práva na zjištěný skutkový stav. O mylnou aplikaci se jedná, jestliže soud použil jiný právní předpis, než který měl správně použít, nebo soud aplikoval sice správný právní předpis, ale nesprávně jej vyložil. Právním předpisem jsou zde především normy práva hmotného; v případech, kde se věci (předmětu řízení) týkají i procesněprávní předpisy, je třeba správně aplikovat rovněž tyto právní normy. V napadeném rozsudku krajského soudu však absentuje, oproti rozhodnutí správního orgánu, pro danou věc zcela zásadní a rozhodná úvaha tohoto soudu o vymezení okamžiku zániku hmotněprávního nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, který je výlučně upraven zákonem o dani z přidané hodnoty v ustanovení § 73 odst. 11 (srov. i § 47 odst. 1 a § 97 zákona o správě daní a poplatků). Přitom otázka zániku veřejnoprávního nároku na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty neoddělitelně souvisí s důvody zastavení řízení, resp. meritorním projednáním věci. Krajský soud tedy při aplikaci práva na zjištěný skutkový stav ponechal stranou

neoddělitelnou zásadní právní otázku zániku veřejnoprávního nároku na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty.

Pokud krajský soud a finanční ředitelství při svém rozhodování došly k závěru, že žalobce byl oprávněn podat dodatečné daňové přiznání, nelze tomuto dílčímu závěru ničeho vytknout. V řízení zahájeném podáním dodatečného daňového přiznání je však třeba jednoznačně posoudit, zda údaje v něm uvedené jsou, ve vztahu k poslední známé daňové povinnosti, toliko korekturní (nesprávná sazba daně, oprava výše kráceného odpočtu) nebo se skutečně, jak dovodily správní orgány, jedná o zcela „nově“ uplatňovaný nárok na odpočet daně a zda tento již zanikl, či nikoliv. Až na základě této úvahy je pak třeba posoudit otázku, zda rozhodnutí o zastavení řízení (ve znění po rozhodnutí o odvolání) podle § 27 odst. 1 písm.d) zákona o správě daní a poplatků bylo vydáno v souladu se zákonem, nebo tomu tak nebylo.

Rozsudek krajského soudu nevyhovuje ani požadavku předvídatelnosti soudního rozhodování.

Před Nejvyšším správním soudem mezi týmiž účastníky probíhá současně i řízení proti rozhodnutím krajského soudu ze dne 29. 8. 2008, č. j. 31 Ca 58/2008 - 21 a č. j. 31 Ca 56/2008 - 20, přičemž po skutkové i právní stránce jde téměř o identickou věc. Z podaných žalob v uvedených věcech, jakož i podané žaloby, o které rozhodl krajský soud v této projednávané věci vyplývá, že se žalobce domáhal obdobného rozsudečného výroku, a to zrušení jak rozhodnutí odvolacího správního orgánu, tak i rozhodnutí prvostupňového správce daně. Zatímco při rozhodování ve věci vedené pod sp. zn. 31 Ca 58/2008 krajský soud zrušil toliko rozhodnutí odvolacího orgánu, v této věci a ve věci vedené pod sp. zn. 31 Ca 56/2008 rozhodující senát složený z týchž soudců na totožný návrh reagoval a zrušil vždy i prvostupňová rozhodnutí. Tento svůj postup nadto ani blíže neodůvodnil. V této věci není zásadní to, že ve věcech sp. zn. 31 Ca 56/2008 a 31 Ca 59/2008 nebyl postup krajského soudu podle § 78 odst. 3 s. ř. s. blíže odůvodněn, ale okolnost, že totožný senát krajského soudu v tentýž den rozhodne mezi totožnými účastníky v téměř zcela identických věcech rozdílně. Nejvyšší správní soud v tomto směru poukazuje na své dřívější rozhodnutí ze dne 28. 6. 2007, č. j. 5 Afs 132/2006 - 44, dostupné na www.nssoud.cz, v němž vyslovil právní názor, že: „I. Každá změna rozhodovací soudní praxe (v daném případě dosud shodná praxe tří senátů téhož soudu ve 12-ti skutkové i právně shodných věcech téhož žalobce) je jevem ve své podstatě nežádoucím, neboť takovouto změnou je zjevně narušen jeden z principů demokratického právního státu, a to princip předvídatelnosti soudního rozhodování. II. Jakkoli platná právní úprava nepředepisuje pro krajské soudy závazná pravidla přijímání rozhodnutí v situacích odlišného právního názoru, tak jak je tomu v případě Nejvyššího správního soudu (přitom nelze z povahy věci § 17 odst. 1 s. ř. s. před krajskými soudy aplikovat), nic to nemění na tom, že je povinností soudů přistupovat ke změně judikatury zdrženlivě, tj. výlučně v nezbytných případech opodstatňujících překročení principu předvídatelnosti a s důkladným odůvodněním takového postupu“.

Postup krajského soudu proto v této části zakládá porušení ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., za použití ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s.

Jelikož Nejvyšší správní soud zjistil naplnění důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., zrušil podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 8. 2008, č.j. 31 Ca 59/2008-21, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby se zabýval otázkou určení okamžiku zániku nároku na odpočet daně, jako časově ohraničeného veřejnoprávního nároku, jak je tento vymezen speciálním daňovým zákonem (§ 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty). Teprve poté se může vyslovit k otázce, zda stěžovatel postupoval v rozporu se zákonem, pokud podle ustanovení § 27 odst. 1 písm.d) zákona o správě daní a poplatků zastavil dodatečným přiznáním

k dani z přidané hodnoty zahájené daňové řízení, nebo tomu tak nebylo. Při tom bude vhodné uvážit otázku, zda-li lze po žalobci spravedlivě požadovat, aby jeho hmotněprávní nárok zanikl marným uplynutím lhůty, pokud mu po určitý čas (v období od zahájení daňové kontroly do okamžiku nabytí právní moci rozhodnutí vydaném na jejím základě /srov. ustanovení § 41 odst. 2 věta druhá zákona o správě daní a poplatků/) dikce zákona (na základě úkonu správce daně) znemožňovala uplatnění tohoto procesního oprávnění, resp. jeho realizaci, jak již v podané žalobě dovozoval žalobce (stavění lhůty). Případně, zda je v souvislosti s veřejným hmotněprávním nárokem na odpočet daně udržitelný výklad, podle kterého nelze v průběhu kontroly daně z přidané hodnoty zohlednit nároky uplatněné v dodatečném daňovém přiznání, které je ex lege nepřijatelné (§ 41 odst. 2 věta první zákona o správě daní a poplatků), nebo je musí správce daně zohlednit, resp. se jimi zabývat.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst.1 s. ř. s.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 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 9. dubna 2009

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu