

pravidlem, nedomnívám se, že za všech okolností má přednost trestní řízení. Pravděpodobně to platí v případech, kdy jde o trestní řízení vazební, končí určitá lhůta apod. Ale jinak žádné „železné“ pravidlo zcela jistě existovat nemůže, jde o konkrétní posouzení situace a naléhavosti soudního řízení. Například o to, zda v jedné z věcí je obelán větší počet svědků apod.

Dovedu si ovšem představit i kolizi soudního jednání s jinou aktivitou advokáta, naplánovanou na určitý čas, kterou nelze odložit. Typicky může jít o pracovní cestu, zejména do zahraničí, ale například zastupování před arbitrem či arbitrážním soudem anebo zastupování klienta na valné hromadě, kde kupříkladu hodlá vykonávat práva nikoliv zanedbatelného akcionáře. Takovou valnou hromadu nepochybně kvůli jinému pracovnímu vytížení advokáta odložit nelze. Uzavřel-li advokát smlouvu o zastoupení a nejde-li jen o předem dohodnuté hlasování, pak jistě i zde lze uvažovat o potřebě řešit kolizi odročením soudního jednání. Tím spíše to platí, zavázal-li se advokát valnou hromadu řídit, což je v podstatě nesubstituovatelné.

Do budoucna tedy půjde především o rozum a dobrou vůli na obou stranách. Advokáti se primárně musí chovat

tak, aby se za všech okolností vyhnutí i jen podezření, že se chovají obstrukčně. Pokud se do takového podezření dostanou, pak je samozřejmě úplně jiná situace v případě, kdy náhle a možná i důvodně žádají o odročení nařízeného jednání. Je také nezbytné, aby co nejrychleji poté, kdy kolizi zjistí, ji přesvědčivě dokládali. Nedomnívám se, že je šťastný způsob, který byl zvolen v případě, projednáváním posléze Ústavním soudem ČR, totiž předložení kopie protokolu z jednání v jiné věci. I tady platí povinná mlčenlivost advokáta a pro doložení konkurenčního jednání plně postačuje sdělit soudu, případně jiné instituci, před níž má jednání proběhnout, spisovou značku nebo jiný takto identifikační údaj, který nevede ke sdělení jména klienta či jiného chráněného údaje. Samozřejmě by mělo být vysvětleno, proč nelze věc řešit substitucí.

Nález Ústavního soudu se nepochybně bude muset promítnout i do praxe soudů. Jak jsem ale uvedl, větší soudců se závěry ústavního nálezu nijak netknou, protože vždy postupují spíše konciliantně. To, co ale nález Ústavního soudu významně zmenšil, je prostor pro „silová“ řešení.

✿ Autor, advokát v Praze, je místopředsedou sekce pro právo trestní ČAK.

Bude již opravdu platit, že 3+0 = 3? Komentář k článku a ke Komentáři k článku „Ústavní limity správy daní“



Mgr. Ing. HANA SKALICKÁ, Ph.D., BA

Tímto příspěvkem bych chtěla reagovat na článek „Ústavní limity správy daní“, který vyšel Bulletinu advokacie č. 7-8/2009, jakož i na Komentář k tomuto článku, jenž

byl publikován v Bulletinu advokacie č. 11/2009.

Přestože autorům původního článku, Mgr. Janu Jiráskovi a Mgr. Tomáši Kocourkovi, i autorovi Komentáře, JUDr. Ing. Václavu Pátkovi, nelze upřít velmi detailní znalost problematiky a důkladný rozbor relevantních judikátů, dovoluji si některé jejich závěry doplnit. Vzhledem k podrobné rozpracovanosti tématu všemi výše uvedenými autory se však již vyjádřím pouze k tomu, s čím v článcích nesouhlasím, či k tomu, co v nich ještě uvedeno nebylo, a to zejména k části obou článků nazvané: „Když 3+1 jsou 3 (vlastně ještě méně)“.

Jak již bylo uvedeno, spornou otázkou je výklad ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), neboli počátku běhu lhůty pro vyměření či doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet. Ústavní soud vydal dne 2. prosince 2008 nález sp. zn. I. ÚS 1611/07, dle něž se lhůta pro vyměření či doměření daně počítá dle tzv. teorie 3+0. Počátek lhůty se dle tohoto nálezu odvíjí již od konce roku, za něž se podává daňové přiznání. Na rozdíl od dříve konstantně judikované teorie 3+1 se tedy počátek běhu lhůty neodvíjí až od konce zdaňovacího období, v němž uplyne lhůta pro podání daňového přiznání.

Ústavní soud k tomuto uvádí: „*Již ke dni 31. 12. (neboli k poslednímu dni zdaňovacího období) je zřejmé, zda příjmy za kalendářní rok překročily zákonem určenou hranici, při jejímž překonání vzniká povinnost podat daňové přiznání. Měl-li by zákonodárce úmysl zákon aplikovat tak, jak to učinil Nejvyšší správní soud, obsahoval by zákon formulaci: „od konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, v němž vznikla daňová povinnost“ a nikoli formulaci „od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost“.*“⁴¹

Autoři původního článku se domnívají,² že hypotéza, kterou zde Ústavní soud vyslovil ohledně toho, že „*již ke dni 31. 12. je zřejmé, zda příjmy překročily zákonem určenou hranici, při jejímž překonání vzniká povinnost podat daňové příznání*“, je mylná. Jako příklad uvádějí zúčtování mzdy za měsíc prosinec, ke kterému zpravidla dochází až v lednu následujícího roku. Dle mého názoru však hypotéza Ústavního soudu mylná není. Proč? Protože **pro vznik povinnosti podat daňové příznání k dani z příjmů fyzických osob je podstatné pouze to, že příjmy zákonem stanovenou hranicí 15 000 Kč přesáhly, není tedy nutné znát celkovou výši roční daňové povinnosti.** Co se děje dále, je z hlediska vzniku povinnosti podat daňové příznání irelevantní, neboť zákonem požadovaná hranice dosažení příjmů je již překročena. Tedy, i když je zaměstnanci poslední mzda za zdaňovací období vyplacena až ve zdaňovacím období následujícím, nemá to na vznik povinnosti podat daňové příznání vliv,³ ovlivněn může být nanejvýš obsah daňového příznání. Nehledě na to, že pokud se jedná o zaměstnance, kteří mají příjem ze závislé činnosti pouze od jednoho zaměstnavatele či více zaměstnavatelů postupně, pak takovým fyzickým osobám povinnost podat daňové příznání vůbec nevznikne.⁴

Z pohledu zaměstnavatele, tedy poplatníka daně z příjmů právnických osob, je dosažení jakékoli hranice příjmů irelevantní, neboť daňový subjekt má povinnost podat daňové příznání vždy, tedy bez ohledu na výši příjmů či bez ohledu na to, zda bude generovat daňovou ztrátu, či jeho základ daně bude činit 0 Kč. Pokud jde o DPH, je dosažení jakékoli hranice příjmů rovněž ire-

levantní, neboť daňový subjekt je povinen podat daňové příznání i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost. Lhůta stanovená v § 40 ZSDP je pouze maximální lhůtou pro splnění povinnosti podat daňové příznání a daňovému subjektu nic nebrání v tom, aby daňové příznání podal dříve.

Celá věc má i druhou stranu mince: v případě podání dodatečného daňového příznání po uplynutí prekluzivní lhůty podle teorie 3+0 jsou taková řízení zastavována. Václav Pátek v Komentáři k článku uvádí, že pro finanční úřady při vyměřování či doměřování daně platí 3+0 = 3, avšak pro daňové subjekty při podávání dodatečného daňového příznání platí 3+1 = 4. Tedy, že když daňový subjekt po uplynutí prekluzivní lhůty zjistí, že měl zaplatit menší daň, může ještě podat daňové příznání, ale když správce daně zjistí po uplynutí prekluzivní lhůty, že měl vyměřit vyšší daň, už má smůlu. ZSDP lhůtu pro podání dodatečného daňového příznání upravuje v § 41. Ať už jsou důvody pro podání daňového příznání jakékoli, měli bychom si uvědomit, že lhůta pro vyměření či doměření daně upravená v § 47 ZSDP je pouze jedna, zákon nerozlišuje mezi kratší či delší lhůtou dle toho, kdy je to pro daňové subjekty výhodné. **Subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového příznání dle § 41 ZSDP může běžet maximálně v rámci objektivní prekluzivní lhůty podle § 47 ZSDP, jinak by daň byla vyměřena či doměřena nezákonně.** Tak ostatně rozhodl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení č. j. 1 Afs 20/2006-60 ze dne 2. 8. 2007, v němž je uvedeno, že dodatečné daňové příznání může daňový subjekt platně podat v týchž objektivních propadných lhůtách, jaké zákon stanoví správci daně pro vyměření daně, doměření daně či příznání nároku na daňový odpočet (§ 47 odst. 1, 2 ZSDP).

Argumentace zásadou in dubio pro reo se zdá být velice problematická. Je nutno si rovněž uvědomit podstatu pojmu prekluze,⁵ tedy že **uplynutím prekluzivní lhůty právo zaniká, a pokud by bylo plněno po uplynutí takové lhůty, jednalo by se o bezdůvodné obohacení.**⁶ Jak uvedl i Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. I. ÚS 1169/07 ze dne 26. 2. 2009,⁷ **instituit prekluze proniká téměř všemi odvětvími práva, a proto je potřeba z něj vyvozovat totožné konsekvence.** Žádný právní předpis nestanoví rozdílnou prekluzivní dobu v závislosti na výhodnosti jejího uplynutí či neuplynutí pro účastníky právních vztahů. Nestanoví tak právo soukromé, ani právo veřejné. Jelikož právo daňové patří do odvětví práva veřejného, v daňovém řízení neexistuje procesní rovnost správce daně a daňového subjektu. Důsledky pochybení v oblasti veřejného práva mohou mít dalekosáhlejší dopady než pochybení v oblasti soukromého práva. Tím spíše by pojem prekluze měl mít v daňovém právu stejné konsekvence a být shodně definován jako v jiných právních odvětvích.

A jak se k nálezu Ústavního soudu ohledně teorie 3+0 postavil Nejvyšší správní soud? Ve svých rozsudcích uvedených níže nález plně akceptoval. Jednalo se o tyto rozsudky:

1 Považuji za nutné podotknout, že formulace, která je uvedena na konci této věty, jež je ocitována z nálezu ÚS („od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost“) neodpovídá formulaci § 47 odst. 1 ZSDP. Nicméně ze strany stěžovatelky se nepochybně jednalo o velmi zásadní myšlenku, která pravděpodobně přispěla k jejímu vítězství ve sporu.

2 Bulletin advokacie č. 7-8/2009, str. 41.

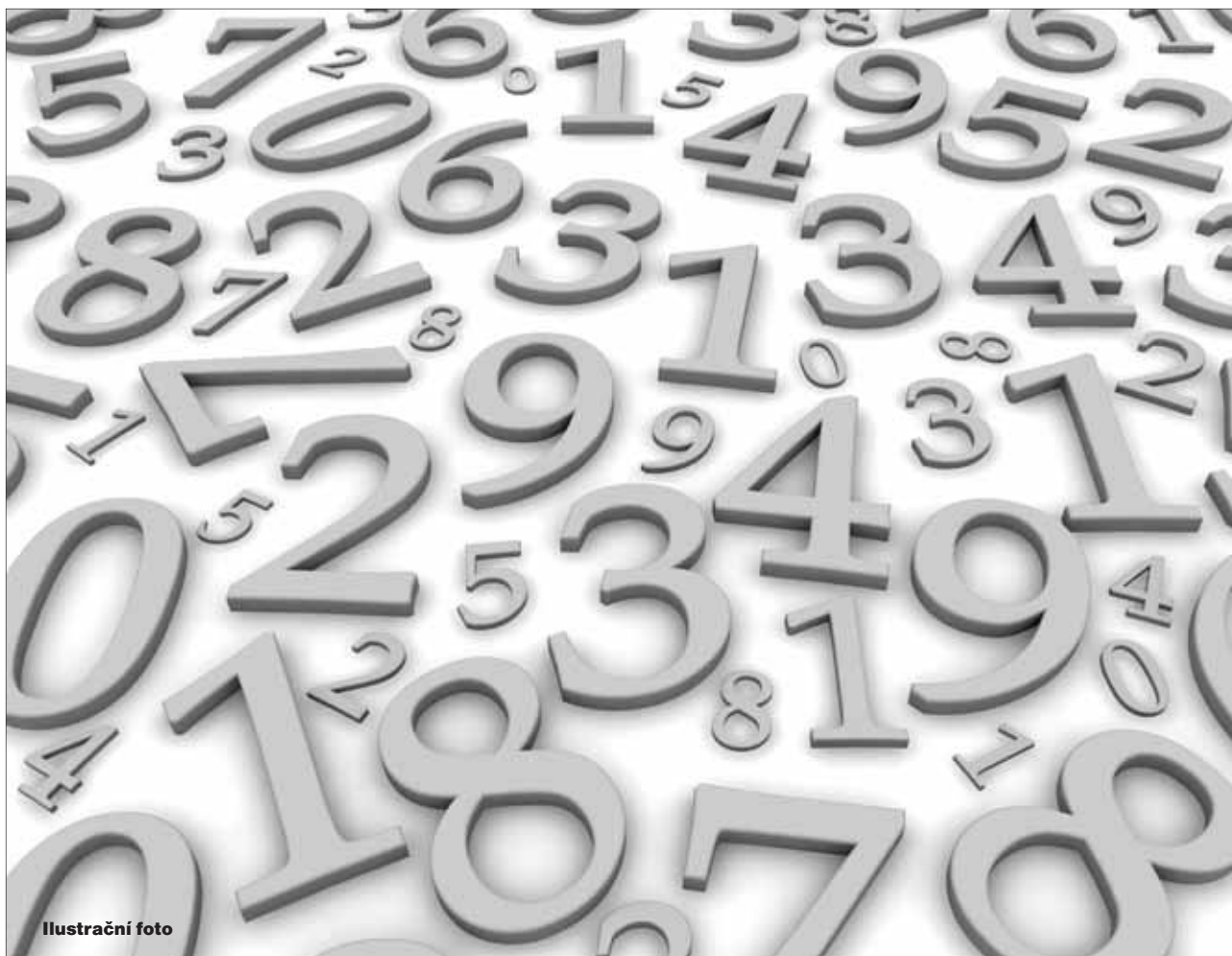
3 Ledaže by fyzická osoba po celý rok až do prosince neměla žádné příjmy, v prosinci by získala zaměstnání, z něhož by za tento měsíc získala příjmy vyšší než 15 000 Kč, které by jí byly vyplaceny až v lednu. K tomu lze však poznamenat, že jednak by částku, kterou obdrží, ve většině případů znala předem, a jednak to, že takové osobě by právě s poukazem na již zmíněný § 38g odst. 2 ZSDP povinnost podat daňové příznání vůbec nevznikla.

4 Přesné podmínky ohledně vzniku povinnosti podat daňové příznání poplatníkům, kteří pobírají příjmy ze závislé činnosti, stanoví § 38g odst. 2 ZSDP. Blíže ke vzniku povinnosti podat daňové příznání a ke vzniku daňové povinnosti in Skalická, H.: *Judikatura Ústavního soudu z oblastí správy daní a poplatků, která vyvrací dosavadní praxi, Účetnictví v praxi č. 4/2009.*

5 Pokud uděláme malý historický exkurs do starších daňových předpisů, ze znění jednotlivých úprav je zřejmé, že se vždy jednalo o lhůtu svým charakterem prekluzivní, neboť jejím uplynutím příslušné právo zanikalo, ačkoli zákonodárce někdy v nadpisu k příslušnému ustanovení a někde i v textu uváděl termín promlčení. V zákoně č. 31/1946 Sb., o dani z obratu, a rovněž v zákoně č. 268/1923 Sb., o dani z obratu a dani přepychové, zákonodárce výslovně uvedl: „promlčením zaniká“. Toto napohled přinejmenším divně sousloví (pokud bychom důsledně rozlišovali mezi znaky promlčení a prekluze, tak lze říci nesmyslné sousloví) je dokladem toho, že zákonodárce měl na mysli prekluzi i přesto, že k jejímu vyjádření použil termín promlčení. Toto je dokladem toho, že právní teorií vyslovený názor, že promlčení do veřejného práva nepatří a že promlčení ve veřejném právu znamená ve skutečnosti prekluzi, je pravdivý.

6 Např. nález IV. ÚS 816/07 ze dne 2. 3. 2009, v němž je uvedeno: „V případě prekluze nemá plnění dlužníka po uplynutí prekluzivní lhůty zákonnou oporu a pro věřitele znamená bezdůvodné obohacení. Pokud věřitel plnění přijme, může se dlužník domáhat jeho navrácení.“

7 Přestože Ústavní soud tuto argumentaci použil ohledně přihlížení k prekluzi ex offio, nevidím důvod, proč by tuto argumentaci nebylo možno použít i v tomto případě.



Ilustrační foto

- 1 Afs 139/2006-108 ze dne 4. 2. 2009, který se týkal daně z příjmů fyzických osob,
- 8 Afs 3/2009-101 ze dne 25. 2. 2009, který se týkal daně z příjmů právnických osob,
- 2 Afs 41/2009-99 ze dne 22. 5. 2009, který se týkal daně z příjmů právnických osob,
- 7 Afs 55/2009-93 ze dne 29. 5. 2009, který se týkal DPH,
- 1 Afs 8/2009-46 ze dne 11. 6. 2009, který se týkal daně z příjmů fyzických osob.

V rozsudku č. j. 9 Afs 42/2008-84 ze dne 22. 1. 2009 (tedy v rozsudku vydaném dříve než všechna výše vyjmenovaná rozhodnutí), který se týkal DPH, však **NSS nález nerespektoval**, přesto 9. senát nepostoupil věc rozšířenému senátu.

Věc rozšířenému senátu však postoupil 5. senát dne 16. 6. 2009, a to usnesením č. j. 5 Afs 15/2009-105 (případ se týkal daně z příjmů právnických osob). A to **i přesto, že z jiných rozhodnutí vyplývá, že nálezy Ústavního soudu víceméně nahrazují rozhodnutí rozšířeného senátu** – viz usnesení samotného rozšířeného senátu NSS č. j. 2 Afs 66/2004-53 ze dne 11. 1. 2006: „...věcná příslušnost rozšířeného senátu (§ 17 odst. 1 s. ř. s.) není dána, pokud se tříčlenný senát Nejvyššího správního soudu hodlá odchýlit od dřívější judikatury tohoto soudu nikoli pro svůj nesouhlas s právními názory vyjádřenými v dosavad-

ni judikatuře Nejvyššího správního soudu, nýbrž v důsledku vázanosti nálezy Ústavního soudu. Ohnisko odlišnosti právních názorů se totiž nenachází v interní sféře Nejvyššího správního soudu, což by vyvolalo nutnost sjednocení judikatury právě aktivací rozšířeného senátu, nýbrž je dáno judikaturou Ústavního soudu. Spočívá tedy ve vnějším a na vůli Nejvyššího správního soudu nezávislém faktoru, ve svých faktických důsledcích srovnatelném se změnou právní úpravy nebo s rozhodovací činností mezinárodních soudů.“

Nebo viz rozsudek č. j. 2 Afs 123/2008-75 ze dne 14. 5. 2009:

„... Lze tak konstatovat, že pokud jednotná judikatura Ústavního soudu obsahuje jednoznačný právní názor, nezbyvá zdejšímu soudu než tento názor ve své rozhodovací praxi plně respektovat. Na této skutečnosti nic nemění ani to, že protichůdný právní názor vyslovil rozšířený senát.“

Podle § 17 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“): „Dospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Při postoupení svůj odlišný právní názor zdůvodní.“ Kladu si tedy otázku: „Neměl tak tedy učinit již 9. senát v lednu 2009, když se v kauze č. j. 9 Afs 42/2008-84 ze dne 22. 1. 2009 odklonil od

nálezu 3+0⁸? Prý nikoli, neboť dle výkladu soudců příslušného senátu nález ÚS není aplikovatelný na oblast DPH. Lze souhlasit s tím, že zejména pro měsíční plátce DPH nález nemá takové důsledky, neboť lhůta pro vyměření či doměření daně se začne počítat „pouze“ o měsíc dříve, nikoli o rok, jak je tomu u daně z příjmů. Ale principy prekluze jsou stejné jak u daní z příjmů, tak u DPH (jak ostatně již bylo rozebráno výše v textu). Respektive zdá se, že soudci NSS mají problém vůbec se shodnout, zda-li se jedná o rozpornou judikaturu a zda tedy mají či nemají povinnost věc postoupit rozšířenému senátu NSS.

Přesto ještě týden poté, kdy byla otázka počátku běhu prekluzivní lhůty postoupena rozšířenému senátu, bylo vydáno několik rozhodnutí, v nichž byla akceptována teorie 3+0. Konkrétně se jedná o tato rozhodnutí:

- 8 Afs 62/2007–90 ze dne 18. 6. 2009 ohledně daně z příjmů právnických osob,
- 8 Afs 52/2007–62 ze dne 18. 6. 2009 ohledně daně z příjmů právnických osob,
- 1 Afs 16/2009–74 ze dne 18. 6. 2009 ohledně daně z příjmů fyzických osob,
- 1 Afs 55/2009–70 ze dne 24. 6. 2009 ohledně daně z příjmů fyzických osob.

Jak je to možné? Neměly by i ostatní senáty svá řízení přerušit a vyčkat rozhodnutí rozšířeného senátu? Nikoli, neboť s. ř. s. jim tuto povinnost neukládá. S. ř. s. ve svém § 48 odst. 2 písm. f) totiž stanoví: „*Předseda senátu řízení usnesením může přerušit, jestliže zjistí, že probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé, nebo takové řízení sám vyvolá.*“

Tím, že i poté, co 5. senát postoupí problematiku prekluze rozšířenému senátu a všechna svá řízení, ve kterých je na pořadu tato otázka, přeruší, zatímco jiné senáty judikují 3+0, **dochází k roztržitému soudnímu Nejvyššího správního soudu**, tedy vrcholného soudního orgánu, který má zajišťovat jednotu a zákonnost rozhodování ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví. Ano, proti požadavku na přerušování řízení stojí např. zásada rychlosti řízení, nicméně domnívám se, že v porovnání s účelem Nejvyššího správního soudu, tedy sjednocování judikatury, tato zásada nemá zdaleka takový význam, jakým je zájem na jednotné judikatuře tohoto vrcholného soudního orgánu a požadavku předvídatelnosti soudní judikatury a správní praxe. Tedy není tomu spíše tak, že judikaturu roztržil Nejvyšší správní soud a nikoli Ústavní soud, který judikaturu roztržil dle autorů původního článku⁸

Na výše uvedený zlomový nález Ústavního soudu zareagovala i **novela⁹ zákona o správě daní a poplatků**

a s účinností od 1. 1. 2010 zavedla prekluzi v délce 3+0 s tím, že počátek běhu lhůty je vázán na konec zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. § 47 odst. 1 ZSDP tedy od 1. 1. 2010 zní: „... *nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet ... do tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, ...*“ Po pozorném přečtení tohoto ustanovení si jistě povšimneme, že zákonodárce nebyl příliš pečlivý, neboť gramatickým výkladem lze dojít k závěru, že u daní, které nemají zdaňovací období, je daň možné vyměřit nejdříve počínaje čtvrtým rokem od vzniku daňové povinnosti, a nikoli dříve. Tento výklad by odporoval principu prekluzivní lhůty, tudíž daňová správa zaujala postoj, dle něhož výše podtržené sousloví „do tří let“ je nutno vykládat jako „po uplynutí tří let“. O nečinnosti zákonodárce svědčí i to, že spolu s § 47 odst. 1 ZSDP nebyl novelizován rovněž § 47 odst. 2 ZSDP, který upravuje mj. počátek běhu maximální desetileté prekluzivní lhůty, a kde zůstal původní text. Za pomoci teleologického výkladu by bylo lze dovodit, že úmyslem zákonodárce bylo stanovit běh prekluzivní lhůty dle pravidla 3+0 a 10+1, ačkoli text zákona tomu neodpovídá. Namísto doporučujícího výkladu předložky „do“ jako „po“ by však bylo vhodnější, kdyby zákonodárci provedli příslušné změny zákona.

Výše zmíněná novela ZSDP však nebude účinná dlouho, neboť dne **1. 1. 2011 by měl nabýt účinnosti nový daňový řád**,¹⁰ jehož znění týkající se prekluzivní lhůty je zatím ve smyslu „**3 + 0,5**“ či „**3 + 0,75**“ – tedy **lhůta se počítá od konce lhůty pro podání daňového tvrzení**.¹¹ Tato budoucí právní úprava, podle níž lhůta pro vyměření či doměření daně poběží až od konce lhůty pro podání daňového přiznání, umožní správci daně zahájení daňové kontroly skutečně během plnohodnotných (tedy nezkrácených) 3 let. Z tohoto pohledu se tato úprava jeví jako velmi vhodná a smysluplnější než současná právní úprava.

Ale to je již hudba budoucnosti, která se z hlediska počátku běhu prekluzivní lhůty zdá být vyřešená. Co však minulost? V současné době je nález sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008 respektován jak daňovou správou, tak i zákonodárci. **Jak bude tedy znít rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu?** Podpoří jistotu daňových subjektů i s ohledem na řízení, která byla během roku 2009 na základě teorie 3+0 zastavována a částky doměřené daně snižovány? **Bude me moci hovořit o jednotné judikatuře vrcholných soudních orgánů?**

✿ Autorka, advokátka v Praze, se specializuje na daňovou problematiku.

⁸ Bulletin advokacie č. 7-8/2009, str. 42.

⁹ Viz zákon č. 304/2009 Sb.

¹⁰ Zákon č. 280/2009 Sb. byl vyhlášen ve Sbírce zákonů dne 3. 9. 2009.

¹¹ Nový daňový řád zavádí mj. pojem „daňové tvrzení“ jako ekvivalent současného daňového přiznání, hlášení a vyúčtování (přesná definice viz § 1 odst. 3 daňového řádu).