

NĚKOLIK POZNÁMEK K NÁLEZU ÚSTAVNÍHO SOUDU SP.ZN. I. ÚS 3244/09

KAREL ALEXA

Právnická fakulta, Univerzita Karlova v Praze, Česká republika

Abstract in original language

Příspěvek analyzuje některé aspekty nálezu Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 3244/09. Nejprve popisuje hlavní myšlenku soudu – uplynutí lhůty pro stanovení daně může ve zvláštních případech a za určitých podmínek vyvolat stanovení daně. Následně poukazuje na některé problémy soudní argumentace. Poslední část příspěvku je věnována vymezení rámce dalších případů, ve kterých by se mohl nálezn uplatnit.

Key words in original language

nález I. ÚS 3244/09, lhůta pro stanovení daně, daňový řád

Abstract

This paper analyses some aspects of the judgment of the Constitutional Court of the Czech Republic No. I. ÚS 3244/09. At first, it describes the main idea of the Court, i.e. that the lapse of time limit for tax assessment can, in specific cases and under certain conditions, result in a tax assessment. As next, it points out at some difficulties regarding the Court's argumentation. The last part of the paper is dedicated to the specification of the range of other cases in which the judgment could be applied.

Key words

judgment I. ÚS 3244/09; time limit for tax assessment; Tax Procedure Code

1. ÚVOD

Oblast veřejné finanční činnosti zcela nepochybně zahrnuje i způsob, jakým si veřejný sektor opatřuje většinu svých příjmů – problematiku zdaňování. Veřejný sektor si však při tom nemůže počínat libovolně, nýbrž je při tom důsledně vázán právem. Jedním z omezení, které v tomto ohledu platí, je, že zásadně nelze stanovit daň po uplynutí lhůty pro její stanovení. Dosavadní nazírání na prekluzi pravomoci správce daně stanovit daň ovšem poměrně převratným způsobem změnil Ústavní soud, když ve svém nálezu sp.zn. I.ÚS 3244/09 ze dne 10.3.2011¹ (dále jen „nálezn“) vyslovil názor, že marné uplynutí lhůty pro stanovení daně může za splnění některých podmínek vyvolat přímo stanovení daně. Aktuálnost tématu tohoto příspěvku pak

Vgqv"vgz'vd{nl} r tceqx^a p'u'hkpcp p"lr qf r qtqw'c'x't^a o ek'rtqlgmw\$Hkpc p /r t^a xp"l
p^a utqlg'dqlg'u'f nuj qxqw'htk "§. "UXX" 0486'6294234. 'tgerk qxcp² j q

pc'Rt^a xplen? 'hcnwv "Wplxgt| k{ 'Mctrx{ 'x'Rtc| g0''''

¹ dostupný na www.nalus.usoud.cz

podporuje to, že ačkoli se Ústavní soud v uvedeném nálezu zabýval předchozí právní úpravou správy daní², explicitně uvedl, že se má stejný princip uplatnit i za účinnosti daňového řádu³.

2. MERITUM NÁLEZU

V dané věci šlo o to, že správce daně provedl vytýkácí řízení na dani z přidané hodnoty, avšak nepodařilo se mu pravomocně stanovit daň v rámci lhůty pro její vyměření. A protože lhůta pro vyměření daně uplynula marně, odvolací orgán platební výměr, jenž z vytýkácího řízení vzešel a byl napaden odvoláním, zrušil.

Daňový subjekt následně požádal správce daně o vrácení vratitelného přeplatku a přiznání příslušného úroku z přeplatku. Tento přeplatek měl podle jeho názoru vzniknout tím, že ve smyslu § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků došlo ke konkludentnímu vyměření daně v souladu s daňovým přiznáním k dani z přidané hodnoty, ve kterém vykázal nadměrný odpočet a které bylo předmětem vytýkácího řízení. Správce daně jeho žádosti nevyhověl. Odvolání, které daňový subjekt podal proti rozhodnutí o žádosti, odvolací orgán zamítl. Daňový subjekt se proto obrátil na krajský soud se správní žalobou, avšak neuspěl. Neuspěl ani s kasační stížností, kterou napadl rozsudek krajského soudu. Podal proto ústavní stížnost a věc tak měl posoudit Ústavní soud.

Daňový subjekt v ústavní stížnosti a následné replice⁴ především zpochybnil závěr správce daně a správních soudů, že v jeho věci nebyla daň vůbec vyměřena. Namítal, že zákon o správě daní a poplatků s takovou situací nepočítá, protože k vyměření daně dochází vždy, a to buď konkludentně (podle § 46 odst. 5 tohoto zákona) anebo platebním výměrem, který je vydán v návaznosti na provedené vytýkácí řízení. Daňový subjekt tak zastával názor, že v jeho věci měla být daň stanovena konkludentně, protože nebyla vyměřena žádná daň, která by se od daně přiznané odchylovala.

Dále pak namítal nesprávnost názoru správních soudů, podle kterého daňovému subjektu v dané věci nezbyvalo nic jiného, než uplatnit nadměrný odpočet, který mu měl podle podaného daňového přiznání vzniknout, prostřednictvím žaloby podle zákona č. 82/1998 Sb.⁵.

² Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“)

³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)

⁴ Viz bod 3 a 9 nálezu

⁵ Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně

V této souvislosti především poukazoval na to, že podle tohoto zákona rozhodují obecné soudy, které by v dané věci musely nutně posoudit i otázku daňovou, avšak obecné soudy nejsou k přezkoumávání veřejnoprávních nároků příslušné.

Ústavní soud se nejprve zabýval námitkou nesprávného názoru Nejvyššího správního soudu. Ústavní soud uvedl: „Nejvyšší správní soud dospěl v projednávané věci k závěru, že pro posouzení daného případu je rozhodné, že rozhodnutí o vyměření předmětné daně nebylo vůbec v dané věci v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně vydáno, tedy že správce daně nepostavil daňovou povinnost stěžovatele najisto a předmětnou daň nevyměřil. Nebyla-li daňová povinnost stěžovatele vyměřena, nemohl vzniknout ani přeplatek na dani, a nemohly být proto splněny podmínky pro jeho vrácení podle § 64 zákona č. 337/1992 Sb., jak požaduje stěžovatel. Nejvyšší správní soud přitom zásadně nesouhlasil s názorem stěžovatele, že nebyla-li daňová povinnost vyměřena ve lhůtě stanovené § 47 zákona o správě daní a poplatků, potom je nutno uplatnit postup podle § 46 odst. 5 citovaného zákona, tj. konkludentní vyměření daně. V této souvislosti poukazuje Nejvyšší správní soud na své rozhodnutí ze dne 15. 3. 2007 č. j. 7 Afs 10/2006-57, ve kterém bylo uvedeno, že "zahájení vytýkacího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků". Absolutnost této překážky dle Nejvyššího správního soudu přitom nevyvrátí ani skutečnost, že by k vyměření daně po zahájení vytýkacího řízení vůbec nedošlo.“⁶.

Ústavní soud k tomu uvedl, že: „Ústavní soud zejména nesouhlasí s Nejvyšším správním soudem v tom, že jinak nezpochybnitelný závěr, že zahájení vytýkacího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., platí bezvýhradně i za situace, kdy vytýkací řízení neskončilo zákonem předpokládaným způsobem, tedy vyměření daně. Ústavní soud má naopak za to, že v případě, kdy nedošlo z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně k uzavření vytýkacího řízení, tj. nedošlo k pravomocnému vyměření daně, nemůže jít tato skutečnost k tíži daňového subjektu. Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které, zejména pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými problémy...

zákonu České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 82/1998 Sb.“)

⁶ Viz bod 18 nálezu. Podrobněji k argumentaci Nejvyššího správního soudu pak jeho rozhodnutí ze dne 30.9.2009, č.j. 9 Afs 73/2009 -110 (dostupné na www.nssoud.cz).

Podle ustanovení § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. Možnost tzv. konkludentního stanovení daně tedy nastupuje za situace, kdy pracovník správce daně nemá při vyměřovacím řízení pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání, a nemusí tedy platební výměr vystavovat a ani doručovat, pouze zaznamená potřebné údaje do tiskopisu daňového přiznání a současně daň předepíše. Jakkoli je zjevné, že se jedná o takovou předpokládanou situaci, kdy se ze zákona uplatní fikce vydání platebního výměru a jeho doručení, aniž by bylo proběhlo vytýkácí řízení, není z textu tohoto ustanovení pojmově vyloučeno aplikovat je také na situaci, kdy ve věci bylo zahájeno vytýkácí řízení, ve kterém však z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně daň nebyla pravomocně vyměřena. V takovém případě totiž také není dána existence daně vyměřené odchýlně od daně uvedené v daňovém přiznání. Jinými slovy, pokud vytýkácí řízení neskončilo zákonem předpokládaným a žádoucím způsobem, tedy stanovením daňové povinnosti, a to z toho důvodu, že uplynula prekluzivní lhůta k vyměření daně, pak je nastolena situace, jako by toto vytýkácí řízení vůbec neproběhlo, neboť nemá žádné zákonné účinky na daňovou povinnost daňového subjektu. Nic tak nebrání tomu, použít za dané procesní situace ustanovení § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ostatně jiný způsob vyměření daňové povinnosti zákon v takovém případě ani neumožňuje.

Ústavní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že v dané věci došlo k tomu, že vytýkácí řízení neskončilo stanovením daňové povinnosti zaviněním správce daně, kterému dává zákon č. 337/1992 Sb. dostatek zákonných instrumentů k tomu, aby byla daň v zákonné lhůtě vyměřena. Pokud se tak nestalo, nelze tuto skutečnost přičítat k tíži daňového subjektu.⁷

Ve vztahu k úpravě daňového řádu je zásadní, že se Ústavní soud vyjádřil i k ní. Není bez zajímavosti, že jde současně o první případ, kdy se tento soud zabýval zásadní otázkou týkající se této nové právní úpravy⁸. Ústavní soud zde uvedl, že: „...si je vědom skutečnosti, že dnem 1. 1. 2011 vstoupil v účinnost zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, jehož § 140 odst. 1 stanoví, že neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Na rozdíl od zákona č. 337/1992 Sb. účinného do 31. 12. 2010 tedy nový daňový řád s účinností ode dne 1. 1. 2011 výslovně zakotvuje, že zahájení postupu k odstranění pochybností (dosud vytýkácí řízení) je překážkou konkludentního vyměření daně. Vzhledem ke skutečnosti,

⁷ Body 20, 21 a 22 nálezu

⁸ LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád. Komentář. 2.* vyd. Praha: C. H. Beck, 2011. IBSN 978-80-7400-390-5. (str. 309).

že ustanovení § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. nebylo (a ani být nemohlo) předmětem této ústavní stížnosti, není Ústavní soud oprávněn je z hlediska ústavnosti přezkoumávat, je však zřejmé, že závěry, které učinil v nyní projednávané věci, se také k tomuto ustanovení budou vztahovat. Z textu předmětného ustanovení je zjevné, že zákonodárce promítl do § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu vztahující se k dosud platnému § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., aniž by přitom byla odstraněna mezera v zákoně - tedy stav, kdy není právně postižena situace, za které není daňovými orgány v zákonné lhůtě daň vůbec vyměřena, tedy není dána existence pravomocného platebního výměru, který, jak zákon předpokládá, se buď v případě konkludentního vyměření daně pouze založí do spisu, nebo v případě zahájení postupu k odstranění pochybností doručí daňovému subjektu. Taková situace s sebou přitom nese pro daňový subjekt mnohé negativní následky, jak je patrné v nyní projednávané věci při vracení daňového přeplatku.⁹

Pokud jde o druhou námitku daňového subjektu týkající se řešení dané věci podle zákona č. 82/1998 Sb., pak první senát Ústavního soudu uvedl, že daňový subjekt nebyl odkázán se svým nárokem z titulu uplatněného nadměrného odpočtu na postup podle tohoto zákona. Správní soudy jen daňový subjekt o této možnosti poučily. Ústavní soud ale především uzavřel, že postup podle zákona č. 82/1998 Sb. má místo jen tam, kde byly vyčerpány veškeré procesní prostředky ochrany. V projednávané věci ale bylo možné za použití ústavně souladného výkladu zákona o správě daní a poplatků daň stanovit a předejít tak postupu podle zákona č. 82/1998 Sb.

3. HODNOCENÍ NÁZORU ÚSTAVNÍHO SOUDU

Podle mínění autora tohoto příspěvku trpí výše nastíněný názor Ústavního soudu (minimálně) třemi nedostatky.

Za prvé jde o to, že tento názor nerespektuje prekluzivní charakter lhůty pro stanovení daně. Obecně platí, že marné uplynutí prekluzivní lhůty způsobí zánik práva – zde pravomoci správce daně stanovit daň. Platí-li, že daň může stanovit toliko správce daně, a že tak může učinit jen tehdy, má-li k tomu pravomoc, pak nelze uzavřít jinak, než že nemá-li již správce daně pravomoc stanovit daň, daň nemůže být stanovena nikým, nijak a nikdy. A právě takový následek by mělo mít marné uplynutí lhůty pro stanovení daně.

Podle názoru Ústavního soudu ale marné uplynutí lhůty pro stanovení daně může přivodit stanovení daně. Navíc se tak stane pravomocně a se zpětnými účinky. Nebude-li postup k odstranění pochybností

⁹ Bod 26 nálezů

ukončen v rámci lhůty pro stanovení daně, nastane stav, jako kdyby tento postup nebyl vůbec zahájen. Pak ve smyslu nálezu Ústavního soudu bude platit, že daň byla stanovena tzv. konkludentně. To patrně znamená, že za den doručení platebního výměru se bude považovat poslední den lhůty pro podání daňového tvrzení nebo den, kdy bylo skutečně podáno, stalo-li se tak opožděně (§ 140 odst. 2 a § 144 odst. 2 daňového řádu). Tímto dnem současně nabude platební výměr právní moci, protože se proti němu nelze odvolat (§ 140 odst. 4 a § 144 odst. 4 ve spojení s § 103 odst. 1 daňového řádu).

V takovém případě se ale ze lhůty pro stanovení daně, která je jinak obecně chápána jako lhůta bezvýjimečně prekluzivní, stává de facto lhůta vydržecí. Jejím marným uplynutím totiž dojde ke stanovení daně, což staví na jisto daňovou pohledávku – v daném případě pohledávku daňového subjektu za státem resp. veřejným rozpočtem. Na takový následek lze pohlížet i tak, že daňový subjekt vlastně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně vydržel snášet takovou správu daně, která nebyla schopná účinně změnit daň jím deklarovanou.

Za druhé názor Ústavního soudu vychází podle mínění autora tohoto příspěvku z nesprávného chápání institutu tzv. konkludentního stanovení daně. Ono konkludentní stanovení daně nespočívá a ani podle předchozí právní úpravy nespočívalo v jakémisi samovolném či automatickém rozhodnutí. Nejde o fikci vydání vyhovujícího rozhodnutí, jak je známá například u souhlasu stavebního úřadu s provedením ohlášené stavby¹⁰. Takové řešení by nepochybně vyžadovalo výslovnou zákonnou úpravu, která ovšem v daňovém řádu chybí.

Jediné specifikum, které se k tzv. konkludentnímu stanovení daně vztahuje, je, že rozhodnutí o stanovení daně není třeba doručovat. To ale správci daně nebrání, aby i takové rozhodnutí adresátovi doručil. Pro případ, že doručováno nebude, stanoví zákon fikci doručení – vymezuje okamžik, který se považuje za den doručení. To, že se tzv. konkludentní stanovení daně může uplatnit jen tehdy, pokud se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené, je jen podmínkou takového postupu.

Tzv. konkludentní stanovení daně tedy není fikcí rozhodnutí a nemůže tak rozhodnutí suplovat, protože k žádnému rozhodnutí o stanovení daně nedošlo. Toto konkludentní stanovení daně spočívá jen ve zjednodušení postupu doručování. Sám daňový řád z této koncepce vychází, když stanoví, že platební výměr resp. dodatečný platební výměr má správce daně založit do spisu (§ 140 odst. 1 a § 144 odst. 1 daňového řádu). Nejprve je tak třeba rozhodnutí vydat (vyhotovit), aby mohlo být založeno do spisu a fiktivně doručeno. Z podobného řešení vycházela i předchozí právní úprava podle § 46 odst. 5 zákona

¹⁰ Viz § 106 odst. 1 zákona č. 183/2006 Sb. o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.

o správě daní a poplatků, avšak s tím rozdílem, že tu nebylo třeba platební výměr vyhotovovat – ten byl nahrazen příslušným zápisem pracovníka správce daně do formuláře daňového přiznání, čímž se z takového podání v podstatě stalo rozhodnutí.

I Nejvyšší správní soud ohledně zákona o správě daní a poplatků důsledně rozlišoval den provedení úkonu vyměření (záznam do příslušné kolonky formuláře daňového přiznání) a den, ke kterému je daň vyměřena (den fiktivního doručení rozhodnutí)¹¹.

Pokud tudíž daň nestanoví správce daně, tak daň stanovena není a nemůže být ani stanovena jinak, protože nikdo jiný k tomu pravomoc nemá a zákon fikci stanovení daně nezakládá.

Třetím problémem, který lze ohledně názoru Ústavního soudu shledat, je jeho převratnost. Ústavní soud totiž přerušil poměrně konstantní názor na to, co marné uplynutí lhůty pro stanovení daně způsobí. Zejména Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že ani v případě nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty nelze po uplynutí lhůty pro vyměření daň stanovit¹². To znamenalo, že pokud byly v konkrétním případě splněny podmínky podle zákona č. 82/1998 Sb., spočívala jediná cesta nápravy skrze náhradu škody podle tohoto zákona.

Ústavní soud tedy zasáhl do vývoje minulých let podobně, jak to učinil v případě formulace tzv. teorie 3+0¹³.

Přes výhrady, které autor tohoto příspěvku k názoru Ústavního soudu má, souhlasí v podstatě s důsledky, které tento názor přináší. Pro daňový subjekt je totiž nepochybně jednodušší dosáhnout uspokojení své pohledávky z titulu nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty takto, než podstoupit zdlouhavé a zhusta i komplikované civilní soudní řízení o náhradě škody. Od věci není ani argument, že se soudci civilních soudů daňovou problematikou běžně nezabývají, takže se zvyšuje riziko jejich nesprávného rozhodnutí.

Správce daně má navíc dostatek prostoru (minimálně tři roky) na to, aby přiznaný nadměrný odpočet zpochybnil a stanovil jej jinak. To platí za předpokladu, že se daňový subjekt nedopustil takových procesních obstrukcí, které správci daně efektivně zabránily stanovit

¹¹ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 92/2008 – 147 ze dne 27.7.2010 (dostupný na www.nssoud.cz)

¹² Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 43/2007 – 130 ze dne 1.8.2007 či rozsudek téhož soudu č.j. 5 Afs 9/2009 – 65 ze dne 28.8.2009.

¹³ Ústavní soud ve svém nálezu sp.zn. I.ÚS 1611/07 ze dne 02.12.2008 vyložil počátek běhu lhůty pro vyměření podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků jinak, než jak byl interpretován od počátku účinnosti tohoto zákona.

daň včas. Pokud by ostatně daňový subjekt zmařil včasné stanovení daně sám, pak by mu patrně nenáležela náhrada ani podle zákona č. 82/1998 Sb.

Autor tohoto příspěvku tak považuje za spravedlivé, aby důsledky marného uplynutí lhůty pro stanovení daně, které správce daně zavinil, byly přičítány k jeho tíži a ne k tíži daňového subjektu, jemuž zavinění přičíst nelze. Nicméně takové řešení by měla spíše přinést výslovná změna právní úpravy než poněkud „kotrbatý“ výklad Ústavního soudu.

4. MEZE UPLATNĚNÍ NÁZORU ÚSTAVNÍHO SOUDU

Případ, kterým se Ústavní soud zabýval ve svém nálezu, se týkal nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty a vytýkacího řízení podle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Závěry Ústavního soudu ale mají být patrně platné i pro další, obdobné případy, jakož i pro správu daní podle daňového řádu, což ostatně Ústavní soud uvedl explicitně.

Nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty představuje ve smyslu daňového řádu vratku, tj. snížení příjmu veřejného rozpočtu (§ 2 odst. 1 daňového řádu). Jde totiž o situaci, kdy peněžní prostředky (daň) plynou z veřejného rozpočtu směrem k daňovému subjektu (většinou to samozřejmě platí naopak). Typově stejné znaky ale mohou vykazovat i další případy, zejména daňový bonus u daně z příjmů fyzických osob¹⁴, takže není patrně důvodu, aby se názor Ústavního soudu neuplatnil i zde.

Institut vytýkacího řízení podle § 43 zákona o správě daní a poplatků nahradil daňový řád postupem k odstranění pochybností (§ 89 a 90 daňového řádu). Princip zůstal zachován, takže by se měl názor Ústavního soudu vztahovat i na tento postup.

Dále by mělo do rámce názoru Ústavního soudu spadat i provedení daňové kontroly před stanovením daně, tj. v době od podání daňového tvrzení do doby vydání rozhodnutí o stanovení daně. Takový postup není vyloučen a co do procesních důsledků jde o dobu¹⁵ provedení

¹⁴ § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹⁵ Správce daně samozřejmě nemůže libovolně volit, zda zahájí postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu. Jsou zde totiž rozdílné podmínky pro jejich zahájení (u postupu k odstranění pochybností jde zejména o lhůtu pro jeho zahájení podle § 89 odst. 4 daňového řádu). Zejména tu je ale rozdíl v tom, že daňová kontrola je ze své povahy nejintenzivnější a nejucelenější kontrolní postup, který daňový řád zná, kdežto postup k odstranění pochybností má být jen rychlým a jednoduchým způsobem, jak prověřit údaje uvedené v daňovém tvrzení. Jsou-li splněny

postupu k odstranění pochybností. I po provedení daňové kontroly před vyměřením daně, kdy z kontroly nevyplýval důvod pro odchylné stanovení tvrzené daně, by měl správce daně daňovému subjektu platební výměr doručit (zde se patrně analogicky uplatní úprava podle § 140 odst. 1 věty první za středníkem a § 144 odst. 1 věty první za středníkem daňového řádu).

Z odůvodnění nálezu Ústavního soudu lze podle mínění autora tohoto příspěvku dále dovodit tři podmínky, za splnění kterých může být názor zde uvedený aplikován.

První podmínkou patrně je, že musí jít o řízení, které nebylo pravomocně ukončeno a v průběhu něhož došlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně. Ústavní soud totiž řešil případ, kdy se nepodařilo po zahájení vytykácího řízení daňové řízení ukončit vydáním platebního výměru, který by nabyl právní moci.

Nedostatek vztahující se k probíhajícímu řízení by tak neměl ovlivnit jiná, již ukončená řízení. To znamená, že pokud se například nepodaří dokončit postup k odstranění pochybností, který se vede ohledně dodatečného daňové tvrzení, nemá to vliv na předchozí pravomocné stanovení daně (zejm. podle řádného daňové tvrzení). Je tomu tak jednoduše proto, že správce daně v předchozím řízení liknavý nebyl, takže se zde takového pochybení nedopustil.

Druhou podmínkou nejspíš je, že následky plynoucí z názoru Ústavního soudu mohou působit jen ve prospěch daňového subjektu, nikoli však již k jeho tíži. Ústavní soud se sice ve svém nálezu zmiňuje jen o nepřipustnosti postupu k tíži daňového subjektu, ale z toho jistě vyplývá i opak, tj. přípustnost (snad i výlučná) postupu v jeho prospěch.

To by mělo znamenat, že k onomu konkludentnímu stanovení daně v důsledku marného uplynutí lhůty nemůže dojít tehdy, pokud by to mělo znamenat povinnost daňového subjektu daň platit. Zejména půjde o případy, kdy daňový subjekt ve svém daňovém přiznání uvedl daň, kterou má uhradit. Dále pak by se mělo jednat o ty situace, kdy nalézací řízení zahájil správce daně ex offio, zejména v souvislosti se zahájením daňové kontroly po stanovení daně, ve které zjistil, že daň měla být vyšší, než jak byla doposud stanovena.

Autor tohoto příspěvku by však za spravedlivé považoval i takové řešení, podle kterého dojde uplynutím lhůty pro stanovení daně ke stanovení daně tak, jak byla daňovým subjektem uvedena v daňovém tvrzení bez ohledu na to, zda měl daňový subjekt podle svého tvrzení daň platit nebo obdržet vratku. Byl to totiž daňový subjekt, kdo daň tvrdil a kdo měl povinnost tvrdit jí správně.

podmínky pro oba postupy, měl by mezi nimi správce daně volit tak, aby nevybočil z principu proporcionality. K tomu lze odkázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 92/2008 -147 ze dne 27.7.2010 (dostupný na www.nssoud.cz).

Třetí podmínkou nejspíš bude to, že marné uplynutí lhůty pro stanovení daně v průběhu daňového řízení zavinil správce daně.

Mimo rámec názoru Ústavního soudu by tak měly být případy, kdy uplynutí lhůty pro stanovení daně zavinil sám daňový subjekt. Především by se mohlo jednat o takové počínání daňového subjektu, kdy tento úmyslně a soustavně bojkotoval řádný postup správce daně. V praxi by k tomu ale mělo docházet minimálně, protože správce daně stále disponuje celou řadou prostředků, kterými tomu může čelit¹⁶.

5. ZÁVĚR

Ústavní soud svým nálezem zrušil nejen ústavní stížností napadené rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ale i předcházející rozhodnutí soudu krajského. Krajský soud v Ústí nad Labem tak musel o věci rozhodnout znovu a učinil tak svým rozsudkem ze dne 14.9.2011, č.j. 15 Af 51/2011-176¹⁷, kterým při respektování názoru Ústavního soudu zrušil jak žalobou napadené rozhodnutí finančního ředitelství, tak i jemu předcházející rozhodnutí správce daně prvního stupně. Žalovaný správní orgán tento rozsudek napadl kasační stížností, o které však Nejvyšší správní soud doposud nerozhodl¹⁸. Lze sice předpokládat, že Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne, neboť bude rovněž respektovat názor Ústavního soudu, nicméně ani není vyloučeno, že se nejvyšší instance správního soudnictví přelomovému nálezu vzepře. Nebylo by to poprvé, kdy by se Nejvyšší správní soud pustil do sporu se soudem Ústavním¹⁹. Pokud by se Ústavní soud následně hodlal od svého názoru odchýlit, muselo by se tak stát rozhodnutím plenárním²⁰.

¹⁶ Tak např. daňovému subjektu, který se na jedné straně dovolává svého práva účastnit se výslechu svědka a na straně druhé opakovaně a v podstatě bezdůvodně žádá o odložení termínu takového výslechu, lze buď ustanovit zástupce, anebo mu lze jednoduše sdělit, že se výslech v uvedený termín prostě uskuteční ať už za jeho účasti či bez ní.

¹⁷ dostupný na www.nssoud.cz

¹⁸ Vyplývá tak z informace o řízení ve věci sp.zn. 9 Afs 6/2012, která je dostupná na www.nssoud.cz

¹⁹ Tu lze připomenout zejména spor ohledně nálezu Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp.zn. I. ÚS 1835/07 ve věci svévole při zahájení daňové kontroly, který skončil tak, že Ústavní soud ze svého názoru ustoupil (stalo se tak stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8.11.2011, sp.zn. Pl. ÚS-st. 33/11).

²⁰ Viz § 23 ve spojení s § 11 odst. 2 písm. i) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů

Je také možné, že důvod pro odchýlení se od názoru Ústavního soudu vznikne až v souvislosti s případem, na který bude dopadat daňový řád. Nelze totiž přehlédnout, že část nálezů, ve které Ústavní soud konstatuje aplikovatelnost svého názoru i na poměry podle daňového řádu, je patrně „jen“ obiter dictum, když se Ústavní soud pro účely rozhodnutí konkrétního případu nemusel touto otázkou vůbec zabývat a jeho nosnou myšlenku vlastně ani nepodporuje, nýbrž je až jejím důsledkem.

Odborné veřejnosti tak nezbude než čekat, jak se celá věc vyvine. Do té doby však rozhodně nelze nález Ústavního soudu opomíjet.

Literature:

LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. a kol: Daňový řád. Komentář, 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, 614 str., ISBN 978-80-7400-390-5

Contact – email
karelalex@volny.cz