



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. V.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, 305 72 Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 22. 3. 2005, č. j. 30 Ca 51/2004 - 21,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobci se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Stížní argumentace žalovaného

Včas podanou kasační stížností brojil žalovaný (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu, kterým byla pro vady řízení zrušena rozhodnutí stěžovatele ze dne 30. 3. 2004, č. j. 2803/04-150, a rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 3. 2. 2004, č. j. 15734/04/138514/2450, a věc byla vrácena stěžovateli k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že v případě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1999 lze dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší

proti poslední známé daňové povinnosti platně podat nejen ve lhůtě upravené v § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daň. ř.“), ale – za stanovených podmínek – i ve znovu běžící lhůtě upravené v § 47 odst. 2 daň. ř. Podle krajského soudu tedy žalovaný postupoval nesprávně, pokud podle § 27 odst. 1 písm. h) daň. ř. zastavil řízení ve věci žalobcem podaného dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty z důvodu nepřipustnosti takového přiznání.

Ve své kasační stížnosti odkázal stěžovatel na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení. Stěžovatel uvedl, že výše popsany právní názor krajského soudu považuje za nesprávný.

Podle stěžovatele se krajský soud domnívá, že stěžovatel má za to, že § 41 odst. 4 věta první daň. ř. představuje odkaz na § 38a odst. 3 č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) jakožto na úpravu zvláštní a toto ustanovení zákona o DPH pak opět odkazuje jako na úpravu zvláštní na zmíněný § 41 odst. 4 větu první zákona o DPH. Stěžovatel však uvedl, že tento názor nikdy nezastával. Podle něho z § 41 odst. 4 daň. ř. plyne, že dodatečné daňové přiznání nebo hlášení lze za stanovených podmínek platně podat do lhůty stanovené v § 47 odst. 1 daň. ř., není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak. Takovýmto zvláštním předpisem by mohl být zákon o DPH, který ovšem podle stěžovatele svoji zvláštní úpravu ohledně lhůty k podání dodatečného daňového přiznání neobsahuje a toliko v § 38a odst. 3 zákon o DPH odkazuje na lhůtu stanovenou zvláštním předpisem, tedy na lhůtu upravenou v daň. ř. v jeho § 41 odst. 4, resp. v § 47 odst. 1. Podle stěžovatele je tedy zřejmé, že § 41 odst. 4 daň. ř. nepředstavuje odkaz na § 38a odst. 3 zákona o DPH, poněvadž ten nestanovuje jinak. Jestliže tedy zvláštní zákon ve smyslu § 41 odst. 4 daň. ř. (tedy zákon o DPH) neupravuje danou problematiku odlišně, je podání předmětného daňového přiznání podle stěžovatele přípustné pouze ve tříleté lhůtě podle § 47 odst. 1 daň. ř. Proto má stěžovatel za to, že o zastavení řízení ve věci žalobcem podaného dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty z důvodu nepřipustnosti takového přiznání rozhodl správně.

Stěžovatel ještě poznamenal, že souhlasí s názorem krajského soudu, že poznámka pod čarou nemá závaznou povahu a není pravidlem chování subjektů uvedených „nahore nad čarou“ ve vlastním textu právního předpisu. Podle jeho názoru však bezesporu představuje určité vodítko, jež bylo zákonodárcem poskytnuto za účelem vyjádření jeho vůle. V poznámce pod čarou č. 40c), vztahující se k § 38a odst. 3 zákona o DPH, je ovšem podle stěžovatele uveden § 47 odst. 1 daň. ř., tedy stejné ustanovení, na které odkazuje § 41 odst. 4 daň. ř.

II. Názor žalobce

Žalobce se ke kasační stížnosti stěžovatele nevyjádřil; kasační stížnost mu byla doručena.

III. Klasifikace stížních námitek

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Spornou právní otázkou je, zda v případě daně z přidané hodnoty lze dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší proti poslední známé daňové povinnosti platně podat nejen ve lhůtě upravené v § 47 odst. 1 daň. ř.,

ale – za stanovených podmínek – i ve znovu běžící lhůtě upravené v § 47 odst. 2 daň. ř., anebo zda je lze podat toliko ve lhůtě upravené v § 47 odst. 1 daň. ř.

Rozsahem a důvody podané kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

IV. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

IV. a) Prezentace právního názoru krajského soudu ke sporné právní otázce

Krajský soud založil odůvodnění svého rozhodnutí v podstatě na třech vzájemně provázaných argumentech resp. okruzích argumentů:

V první řadě soud uvedl, že lhůta k podání dodatečného daňového přiznání na daňovou povinnost nižší proti poslední známé daňové povinnosti je obecně upravena v § 41 odst. 4 větě první daň. ř. Pro DPH byla tato lhůta v rozhodném období podle krajského soudu upravena speciálně v § 38a odst. 3 zákona o DPH. Krajský soud dospěl k závěru, že zásadní rozdíl mezi oběma právními úpravami spočívá v tom, že zatímco v obecné úpravě odkázal zákonodárce v § 41 odst. 4 větě první daň. ř. na § 47 odst. 1 daň. ř. (s výhradou stanovení jinak zvláštním předpisem) přímo ve vlastním textu právního předpisu, v případě zvláštní úpravy (tj. v § 38a odst. 3 zákona o DPH) ve vlastním textu právního předpisu odkázal obecně na zvláštní předpis (tím je v daném případě daň. ř.) a až poznámkou pod čarou č. 40c) omezil obecný odkaz ve vlastním textu právního předpisu jen na ustanovení § 47 odst. 1 daň. ř. Krajský soud z toho s poukazem na stálou judikaturu Ústavního soudu dovodil, že takovýmto způsobem, tj. poznámkou pod čarou, která podle Ústavního soudu nemá normativní povahu, nýbrž slouží toliko ke zlepšení přehlednosti a orientace v právním předpise, nelze odůvodnit restriktivní výklad § 38a odst. 3 zákona o DPH ve prospěch státu a v neprospěch daňového subjektu. Restriktivní výklad, tj. omezení odkazu v zákoně o DPH toliko na ustanovení § 47 odst. 1 daň. ř., a nikoli na celý daň. ř., by platil pouze tehdy, kdyby již ve vlastním textu citovaného ustanovení zákona o DPH, a nikoli pouze v poznámce pod čarou byl § 47 odst. 1 daň. ř. zmíněn.

Druhým argumentem krajského soudu ve prospěch jeho názoru byl poukaz na to, že pokud by lhůta k podání dodatečného daňového přiznání na daňovou povinnost nižší proti poslední známé daňové povinnosti podle zákona o DPH měla být totožnou se lhůtou podle daň. ř., byla by speciální úprava v zákoně o DPH zcela zbytečná. V takovém případě je podle krajského soudu namístež užít interpretační zásadu, že vzniká-li konflikt mezi obecným a zvláštním pravidlem, lze se domnívat, že zákonodárce se prostřednictvím zvláštního zákona chtěl od obecného pravidla odchýlit.

Konečně pak krajský soud uvedl, že dikci „ve lhůtě stanovené zvláštním předpisem“ užitou v § 38a odst. 3 zákona o DPH vykládá tak, že jde o odkaz na § 47 odst. 1 daň. ř., nikoli o odkaz na § 41 odst. 4 větu první daň. ř. Výklad, že se jedná o odkaz na druhé z uvedených ustanovení daň. ř., totiž podle krajského soudu neobstojí ve světle argumentu *reductione*

ad absurdum, neboť v takovém případě by daň. ř. zcela redundantně jako obecná úprava ve svém § 41 odst. 4 větě první odkazoval na § 38a odst. 3 zákona o DPH jako na úpravu zvláštní a zákon o DPH zase naopak jako úprava obecná odkazoval zpět na § 41 odst. 4 větu první daň. ř. jako na úpravu zvláštní.

Interpretační pravidla užitá krajským soudem jsou sama o sobě nepochybně správná a jsou použita vysoce sofistikovaným a nanejvýš komplexním způsobem. V daném případě dokonce jejich užití vedlo i ke správnému rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatelem zmiňovanou právní otázku však krajský soud v určitých ohledech posoudil odlišně od náhledů, které ve své judikatuře zaujal Nejvyšší správní soud. Krajský soud totiž zmíněná interpretační pravidla (a interpretační metody, z nichž tato pravidla vycházejí) použil v některých ohledech izolovaně a bez přihlédnutí k jiným v dané věci aplikovatelným interpretačním pravidlům.

IV. b) Úvod – obecněji k metodám interpretace normativních text

Krajský soud ve svém výkladu zjevně vychází ze zásady, že smyslem výkladu zákonného textu je dospět v první řadě k „objektivnímu“ smyslu interpretované pasáže zákona, v zásadě abstrahujícímu od historických okolností vzniku daného zákona a ponechávajícímu stranou zjišťování „subjektivní“ vůle zákonodárce. Spor mezi „objektivismem“ a „subjektivismem“ jako základními filosofickými východisky interpretace zákona lze v právní vědě sledovat minimálně od druhé poloviny 19. století, přičemž jednoznačně a bez výhrad zřejmě nelze – alespoň právní věda k takovému závěru většinově nedospěla – dát přednost žádnému z obou přístupů (blíže k tomu viz např. Karl Larenz, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6. vyd., C. H. Beck, München 1991, str. 316 a násl., Bernd Rüthers, *Rechtstheorie*, C. H. Beck, München 1991, str. 434 a násl.); jako nejvhodnější se jeví kombinace obou pohledů s přihlédnutím k povaze konkrétního interpretačního problému. Z uvedeného mimo jiné plyne, že z „objektivismu“ vycházející tezi o racionálním zákonodárci, který při vydávání zákonů postupuje logicky, zachovává jednotu a nerozpornost právního řádu a nečiní součástí právního řádu nadbytečná nebo duplicitní zákonná ustanovení, nutno považovat za obecné východisko, které nepochybně je ohniskovým bodem, k němuž se výklad zákona musí zásadně vztahovat, jež však v konkrétním případě zejména s ohledem na okolnosti vzniku určité právní úpravy nebo okolnosti jejího historického vývoje může a – má-li se dospět ke správné a spravedlivé interpretaci zákona – i musí ustoupit jinému pohledu, a sice shledání nedokonalosti interpretované právní úpravy a takovému jejímu výkladu, který s přihlédnutím k této nedokonalosti bude (přirozeně v rámci prostoru vymezeného ústavními kautelami, neboť ty vymezují prostor přípustné aktivity nejen zákonodárce, ale i interpreta zákona) v souladu se smyslem a účelem zákona a současně pokud možno v intenci vůle zákonodárce, je-li seznatelná a našla-li v zákoně samotném dostatečně určitý výraz.

V oboru daňového práva je navíc nutno dbát určitých základních principů, kterými v projednávané kauze jsou zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňujete vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval

výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce). K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, jakož i na judikaturu Ústavního soudu, zejména na jeho nálezy ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, publikovaný pod č. 145 ve sv. 31, str. 291 Sb. ÚS, a na www.concourt.cz, v němž Ústavní soud uvedl, že „za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius)“; obdobně viz nejnověji nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, www.concourt.cz, ve věci tzv. globálních celních záruk.

Krajský soud zcela správně v souladu se stálou judikaturou Ústavního soudu (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 11. 1999, sp. zn. II. ÚS 485/98, zveřejněný pod č. 173 ve sv. č. 16 Sb. n. u. ÚS, viz též krajským soudem zmiňovaný nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99, zveřejněný pod č. 14 ve sv. č. 17 Sb. n. u. ÚS) dospěl k závěru, že poznámka pod čarou č. 40c) v § 38a odst. 3 zákona o DPH nemá závaznou povahu a že z této poznámky pod čarou samotné rozhodně neplyne, že lhůta podle § 38a odst. 3 zákona o DPH se řídí toliko ustanovením § 47 odst. 1 daň. ř. Nejvyšší správní soud nicméně poznamenává, že poznámku pod čarou v textu zákona nelze zpravidla bez dalšího ignorovat, naopak, může být ve spojení s některými právními argumenty významnou interpretační pomůckou (srov. k tomu zejm. Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2007, č. j. 2 Afs 176/2006 - 96, publikovaný pod č. 1258/2007 Sb. NSS a na www.nssoud.cz).

Další úvahy krajského soudu, třebaže se metodologicky opírají o – nepochybně zcela správné – úvahy vyslovené rovněž Ústavním soudem (a sice v jeho nálezu ze dne 28. 1. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 41/02, zveřejněném pod č. 98/2004 Sb. a pod č. 10 ve sv. č. 32 Sb. n. u. ÚS) však již ve vztahu k danému konkrétnímu případu nejsou zcela přiléhavé, jakkoli – a to nutno opět zdůraznit – jsou opřeny o nanejvýš kvalitní argumentaci. Interpretační zásada, že vzniká-li konflikt mezi obecným a zvláštním pravidlem, lze se domnívat, že zákonodárce se prostřednictvím zvláštního zákona chtěl od obecného pravidla odchýlit, totiž nepochybně obecně platí, tj. lze pracovníně vycházet z toho, že obsah zvláštního pravidla je jiný než pravidla obecného. Někdy ovšem tzv. „zvláštní“ úprava neříká nic jiného než to, že pro určitou právní otázku, na kterou by jinak zvláštní úprava dopadala, neplatí ona, nýbrž úprava obecná; v podstatě se jedná o jakýsi zpětný odkaz – obecná úprava neplatí proto, že je obecná, nýbrž proto, že tak zvláštní úprava stanovuje a zpětně na obecnou úpravu odkazuje. Takový postup je nepochybně abstraktně vzato neracionální, neboť pokud by zvláštní úprava k dané otázce mlčela, uplatnila by se zásadně úprava obecná na základě principu subsidiární aplikovatelnosti obecné právní normy, aniž by bylo do sumy ustanovení právního řádu třeba přidávat (v tomto případě zcela nadbytečný) „zpětný odkaz“ na obecnou normu. Nicméně zákonodárce tohoto „zpětného odkazu“ v praxi nezřídka užívá, zřejmě v domněnce, že tak učiní právní předpis uživatelsky příjemnějším.

K podobnému jevu došlo u právní úpravy aplikovatelné na stěžovatele. Ve vztahu § 41 odst. 4 věty první daň. ř. a § 38a odst. 3 zákona o DPH je totiž poměr obecného a zvláštního obsažen pouze v té rovině, že citované ustanovení zákona o DPH upravuje lhůtu k podání dodatečného daňového přiznání na daňovou povinnost nižší proti poslední známé daňové

povinnosti pro oblast daně z přidané hodnoty, zatímco ustanovení § 41 odst. 4 věty první daň. ř. platí generelně pro všechny druhy daní s výjimkou těch, které mají či by měly zvláštní, tj. od obecného ustanovení odlišnou, úpravu. Ustanovení § 38a odst. 3 zákona o DPH ovšem ve vztahu k samotné lhůtě k podání dodatečného daňového přiznání neobsahuje vlastní autonomní a od obecné úpravy odlišné pravidlo chování, nýbrž je toliko odkazovací klausulí upozorňující na to, že i v oblasti daně z přidané hodnoty může plátcе DPH za zákonem stanovených podmínek snížit daňovou povinnost. V daném případě vedle sebe sice existují dva předpisy upravující tutéž materii, ovšem ve vztahu ke lhůtě k podání dodatečného daňového přiznání na daňovou povinnost nižší proti poslední známé daňové povinnosti (tj. daňového přiznání, jímž se snižuje daňová povinnost – daň. ř. a zákon o DPH zde sice používají dvě různé formulace, ovšem se shodným obsahem) záměrně nic odlišného nestanovují – „zvláštní“ předpis, tj. zákon o DPH, v daném případě v ustanovení svého § 38a odst. 3 nechce říci nic jiného než to, že i pro oblast DPH platí obecná úprava. Jakou obecnou úpravu má na mysli, to v § 38a odst. 3 zákona o DPH není určeno odkazem na žádný konkrétní zákon či jeho jednotlivé ustanovení, který by byl obsažen přímo v textu tohoto paragrafu, nýbrž pouze obecným odkazem na „zvláštní“ předpis, kterým se v daném případě zjevně míní jakýkoli aktuálně platný a účinný zákon, který úpravu lhůt k podání daňového přiznání, jímž se snižuje daňová povinnost, obsahuje. Poznámka pod čarou 40c), odkazující na § 47 odst. 1 daň. ř., je interpretační pomůckou v tom smyslu, že naznačuje, že za onen „zvláštní“ předpis určující lhůtu k podání daňového přiznání považoval zákonodárce v době přijímání zákona daňový řád a že délka lhůty a pravidla jejího počítání, stavění této lhůty a další pravidla s tím související platí obdobě, jako platí pro účely vyměření či doměření daně, tj. tak, jak jsou pro účely vyměření či doměření daně tato pravidla stanovena v § 47 odst. 1 daň. ř. Ustanovení § 38a odst. 3 zákona o DPH tak v podstatě říkalo: V případě, že plátcе snižuje souhrnem oprav daňovou povinnost ohledně daně z přidané hodnoty podle zákona o DPH, může předložit dodatečné daňové přiznání, do 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, nestanoví-li právní norma obsažená v jiném ustanovení nějakého zákona (ať již daň. ř. nebo jiného zákona) odlišné pravidlo o lhůtě, než které plyne z norem obsažených v § 47 odst. 1 daň. ř.; jinak pak stanoví § 47 odst. 2 daň. ř., který je aplikovatelný „z moci existence § 47 odst. 1 daň. ř.“, tj. proto, že jej jako normu, která se má použít, označuje samotný § 47 odst. 1 daň. ř. tím, že dává příkaz k použití právních norem obsažených v takovémto jiném ustanovení.

IV. c) Intence historického zákonodárce

Pro uvedený výklad svědčí vedle argumentace vyložené shora také okolnosti vzniku zákona č. 208/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 208/1997 Sb.“), z nichž lze rekonstruovat záměr historického zákonodárce. Tímto zákonem, konkrétně jeho novelizačním bodem č. 64, byl § 38a odst. 3 zákona o DPH změněn do podoby rozhodné pro projednávanou věc, přičemž uvedená novela navazovala na nedlouho předtím schválenou novelu ustanovení daň. ř. o lhůtách k podání dodatečného daňového přiznání.

Zákonem č. 323/1996 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 323/1996 Sb.“), byla vedle řady jiných ustanovení novelizována též věta první v § 41

odst. 4 daň. ř., takže po novele zněla: „*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, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak.*“ Před novelou provedenou zákonem č. 323/1996 Sb. platilo, že „*dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší, proti poslední známé daňové povinnosti, lze platně podat jen tehdy, je-li to výslovně stanoveno buď jiným daňovým zákonem, nebo v případech vymezených v § 102b.*“ Znamená to tedy, že novelou č. 323/1996 Sb., konkrétně jejím novelizačním bodem č. 9, byla do daň. ř. zavedena lhůta pro platné podání dodatečného daňového přiznání. Důvodová zpráva k vládnímu návrhu tohoto zákona (Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 1996, II. volební období, tisk 47, návrh podán Poslanecké sněmovně dne 20. 8. 1996) k uvedené změně ve své zvláštní části k novelizačnímu bodu č. 5 (tento byl v průběhu projednávání v Poslanecké sněmovně v důsledku přijetí pozměňovacích návrhů nakonec označen jako bod č. 9, ovšem bez jakékoli změny textace a i bez nepřímé změny) uvádí: „*Navrhuje se připustit univerzálně možnost podat přiznání k dani na nižší daň nebo na vyšší daňovou ztrátu, což odpovídá logice rovnosti práv občana a státu a složité situaci v uplatňování daňové legislativy. Tento princip rovněž odpovídá běžným zvyklostem v zemích EU a posouvá tak vpřed postupnou konvergenci naší legislativy. Návrh dává přitom daňovému subjektu možnost učinit tak ve lhůtě dané tímto zákonem* (míněn daň. ř. – pozn. Nejvyššího správního soudu) *pro vyměření či doměření daně nebo pro přiznání nároku na daňový odpočet. Nesmí však být porušen princip běžných opravných prostředků, a proto lze tento specifický daňový postup uplatnit pouze tehdy, nelze-li stejného výsledku dosáhnout obecně uplatňovaným právním postupem řádných a mimořádných opravných prostředků. Zůstává přitom otevřena možnost zachovat u jednotlivých daní vytvořenou zvláštní úpravu (DPH, spotřební daně).*“ Jestliže zákon č. 323/1996 Sb. byl v části týkající se § 41 odst. 4 věty první daň. ř. přijat ve znění vládního návrhu, lze důvody uvedené k tomuto ustanovení v důvodové zprávě k vládnímu návrhu považovat za intenci historického zákonodárce, nejsou-li tu okolnosti, jež by nasvědčovaly jinému závěru, např. jiné důvody, pro které se po rozpravě k uvedené textaci příslušná komora Parlamentu vyslovila (a takové okolnosti v daném případě Nejvyšší správní soud nenalezl). Znamená to tedy, že záměrem historického zákonodárce bylo zavést obecnou možnost podávat dodatečná daňová přiznání na daň nižší ve stejných lhůtách a se v zásadě stejnými pravidly přerušení běhu lhůt pro podání takových přiznání (viz však omezení plynoucí z § 41 odst. 2 věty první daň. ř. a důsledky z toho plynoucí pro prodlužování lhůty, jež plynou z dalších vět uvedeného odstavce) jako u vyměření či doměření daně. Lze tedy mít za to, že historický zákonodárce měl v úmyslu zavést z časového hlediska, tj. z hlediska lhůt k podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší a lhůt pro vyměření či doměření daně, jakousi „rovnost“ správce daně a daňového subjektu v jejich možnostech korigovat výši daňové povinnosti. S ohledem na tuto intenci historického zákonodárce je proto nutno ustanovení daňových zákonů, jež se úpravy uvedených lhůt týkají, interpretovat, nebrání-li tomu relevantní důvody (např. to, že uvedená intence nenašla adekvátní projev v textaci zákona, že by v konkrétním kontextu odporovala smyslu a účelu právní úpravy, že by jí konkurovala jiná srovnatelně přesvědčivá interpretační alternativa, jež by byla pro daňový subjekt výhodnější, či že by ona intence v konkrétním kontextu odporovala ústavním kautelám; uvedené či další relevantní důvody by přirozeně mohly být i kumulovány).

V původním vládním návrhu (Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 1997, II. volební období, tisk 145, návrh podán Poslanecké sněmovně dne 13. 3. 1997, <http://www.psp.cz/eknih/1996ps/tisky/t014500a.htm>) měl novelizační bod týkající se § 38a odst. 3 zákona o DPH číslo 54 a zněl takto:

54. V § 38a odst. 3 se slova "do šesti měsíců od lhůty pro předložení daňového přiznání za zdaňovací období, kterého se oprava týká" nahrazují slovy "do tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání".

Kdyby byl návrh zákona přijat v této verzi, znělo by ustanovení § 38a odst. 3 zákona o DPH takto:

V případě, že plátce jednotlivými opravami týkajícími se jednotlivých uskutečněných, popřípadě přijatých zdanitelných plnění pouze snižuje daňovou povinnost, může předložit dodatečné daňové přiznání finančnímu orgánu do tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (namísto dřívějšího „do šesti měsíců od lhůty pro předložení daňového přiznání za zdaňovací období, kterého se oprava týká“ – pozn. Nejvyššího správního soudu). Nedodržením lhůty nárok zaniká a tuto lhůtu nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav. Tímto přiznáním nelze provést opravu sazby daně a výše daně podle § 15a odst. 4.

Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona k novelizačnímu bodu č. 54 ve své zvláštní části říká: „Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání v případech, kdy plátce snižuje daňovou povinnost, se stanovuje v souladu s lhůtou pro nárok na uplatnění odpočtu a přístupem uplatňovaným po novelizaci zákona o správě daní a poplatků.“ Poznamenejme zde na okraj, že záměr popsáný v důvodové zprávě k vládnímu návrhu s textací návrhu samotného příliš nekorespondoval – „rovnost“ mezi daňovým subjektem a správcem daně byla dle původně navržené textace zcela fiktivní, neboť postavení daňového subjektu bylo znevýhodněno absolutní časovou fixací lhůt k podání dodatečného daňového přiznání na dobu tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat dodatečné daňové přiznání, přičemž v tomto režimu nemělo platit přerušování běhu tříleté lhůty relevantními úkony správce daně, a tedy neměla být dána možnost faktického prodlužování časového úseku, v němž by bylo přípustné dodatečné daňové přiznání podat.

V průběhu projednávání návrhu zákona v Poslanecké sněmovně byla však vládou původně navržená textace novelizačního bodu č. 54 na základě pozměňovacího návrhu podaného poslancem S. R. změněna tak, že nová textace (přečíslovaná na novelizační bod číslo 64) zněla:

64. § 38a odst. 3 včetně poznámky č. 40c) zní:

„(3) V případě, že plátce snižuje souhrnem oprav daňovou povinnost, může předložit dodatečné daňové přiznání ve lhůtě stanovené zvláštním předpisem.^{40c)}“

^{40c)} § 47 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.“

Touto změnou historický zákonodárce naplnil záměry vyjevené vládou jako předkladatelem v důvodové zprávě k vládnímu návrhu zákona; jinak řečeno, intence původního navrhovatele projevená v důvodové zprávě, ne však v původní textaci vládního návrhu, našla své vyjádření v textu, který byl na základě poslaneckého pozměňovacího návrhu Sněmovnou schválen.

Rozbor jednání historického zákonodárce tedy nasvědčuje závěru, že jeho úmyslem, vyjádřeným i v textu schváleného ustanovení zákona, bylo zavést v novele č. 208/1997 Sb. pro podávání dodatečného daňového přiznání v oboru DPH stejné lhůtování tohoto práva, jaké vyplývalo z ustanovení § 47 odst. 1 daň. ř., jinak řečeno, že úmyslem zákonodárce

nebylo nic jiného než režim těchto lhůt i pro účely DPH podřídít jednotnému režimu vyplývajícimu z daň. ř.

IV. d) Úvahy rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu relevantní pro projednávanou věc

Krajský soud dovozuje z maximy racionálního zákonodárce, že z odlišné textace odkazů v § 41 odst. 4 větě první daň. ř. a v § 38a odst. 3 zákona o DPH musí plynout i jejich odlišný obsah. Tato úvaha by byla správná v případě, že by – jak za to má krajský soud – odkaz v § 41 odst. 4 větě první daň. ř. byl odkazem výlučně na ustanovení § 47 odst. 1 daň. ř. aplikované samo o sobě, tedy izolovaně a bez případné aplikace i odst. 2 téhož ustanovení. V tom případě by skutečně, vzhledem k tomu, že odkaz v § 38a odst. 3 zákona o DPH se nevztahuje na konkrétní odstavec určitého paragrafu, jenž by měl být aplikován izolovaně, nýbrž na ustanovení „zvláštního právního předpisu“ o lhůtách k podání dodatečného daňového přiznání, měl být věcný rozsah odkazu v § 41 odst. 4 větě první daň. ř. užší než odkazu v § 38a odst. 3 zákona o DPH. Krajský soud však, jak již shora naznačeno v úvahách o intenci historického zákonodárce při novelizaci § 41 odst. 4 věty první daň. ř. zákonem č. 323/1996 Sb., nesprávně interpretoval právě obsah odkazu v § 41 odst. 4 větě první daň. ř., přesněji řečeno, přehlédl, že samotný § 47 odst. 1 daň. ř. je v určitém ohledu odkazovací klausulí.

Jak vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 2. 8. 2007, č.j. 1 Afs 20/2006 - 54, doposud nepublikovaném, je-li daňový subjekt povinen v subjektivní lhůtě předložit dodatečné daňové přiznání nebo hlášení (§ 41 odst. 1 daň. ř.) nebo chce-li tak učinit, zjistí-li, že jeho daňová povinnost má být nižší nebo daňová ztráta vyšší (§ 41 odst. 4 daň. ř.), může je platně podat v týchž objektivních propadných lhůtách, jaké zákon stanoví správci daně pro vyměření daně, doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet (§ 47 odst. 1, 2 daň. ř.), tzn. do 3 let, nejpozději však do 10 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 či hlášení podat. Úkony správce daně, které směřují k přezkoušení správnosti daňové povinnosti (§ 41 odst. 2 daň. ř.) či k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení (§ 47 odst. 2 daň. ř.), způsobují přerušení běhu tříleté lhůty (§ 47 odst. 1 daň. ř.). Daňový subjekt může tedy splnit svoji zákonnou povinnost, zjistí-li, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší (§ 41 odst. 1 daň. ř.) či uplatnit své právo, zjistí-li, že jeho daňová povinnost má být nižší nebo daňová ztráta vyšší (§ 41 odst. 4 daň. ř.) i poté, co po přerušení tříleté lhůty počala tato lhůta běžet znovu.

Rozšířený senát při úvaze o uvedeném právním problému vyšel v první řadě ze skutečnosti, že gramatický výklad je pouze jednou z výkladových metod, nikoliv však metodou určující. Jak již Nejvyšší správní soud opakovaně zdůraznil, pro rozumný a přijatelný výklad právní normy zpravidla nepostačuje použití výkladu doslovného (gramatického), nýbrž je nutno využít i výkladové metody další (logickou, systematickou, historickou, teleologickou, srovnání v právu aj.). Gramatický výklad právního předpisu představuje pouze první vykročení ke zjištění obsahu právní normy (srov. nálezy Ústavního soudu č. 30/1998 Sb.). Její konečný výklad je průnikem a vyvážením jednotlivých výše zmíněných metod (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2003, č. j. 5 A 116/2001 - 46, č. 20/2003 Sb. NSS; rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001 - 53,

č. 576/2005 Sb. NSS a dále též rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, č. 792/2006 Sb. NSS).

Ustanovení § 41 odst. 1 daň. ř. stanoví povinnost daňového subjektu předložit dodatečné daňové přiznání v případech, kdy zjistí, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší, tj. vzniká mu celkově vyšší daňová povinnost. Realizaci této povinnosti ze strany daňového subjektu spojuje zákon s lhůtou jednoho měsíce, přesněji s koncem měsíce následujícího po dni, ke kterému daňový subjekt získal znalost o vzniku povinnosti podání dodatečného přiznání. Jedná se o lhůtu subjektivní; počátek jejího běhu se odvíjí od vědomí konkrétního subjektu o konkrétní právní skutečnosti. K této měsíční subjektivní lhůtě přidává § 41 odst. 1 a odst. 4 daň. ř., které odkazují na § 47 odst. 1 daň. ř., lhůtu tříletou. V jejím případě se jedná o lhůtu objektivní; počátek jejího běhu je stanoven bez ohledu na vědomí konkrétního subjektu o počátku jejího plynutí. Ten je svázán výlučně s právní událostí, v konkrétním případě s koncem předmětného zdaňovacího období. Počátek běhu objektivní lhůty tak nemůže (ne)vědomí konkrétního subjektu o počátku jejího běhu nikterak odsunout či zvrátit.

Výše popsaná situace se beze zbytku uplatní v případě podání dodatečného daňového přiznání na daňovou povinnost vyšší či daňovou ztrátu nižší. V opačném případě, tedy při zjištění daňového subjektu, že jeho daňová povinnost má být nižší či daňová ztráta vyšší, je třeba aplikovat ustanovení § 41 odst. 2 třetí větu daň. ř. To předvídá, že dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší lze podat za podmínek stanovených v § 41 odst. 4 daň. ř., a to ve stejné lhůtě, která je stanovena pro dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší.

Na základě souhry § 41 odst. 1 a odst. 4 daň. ř. ve spojení výlučně s § 47 odst. 1 daň. ř. by pak bylo možné dojít k závěru, že tato ustanovení tvoří uzavřený režim, který předvídá, podobně jako jiná ustanovení právního řádu, existenci pouze dvou lhůt - měsíční subjektivní a, s ohledem na odkaz na § 47 odst. 1 daň. ř., tříleté objektivní. O uzavřený režim by se jednalo proto, že k počátku běhu měsíční subjektivní lhůty může dojít vždy pouze v rámci lhůty tříleté objektivní. Tříletá objektivní lhůta by však musela tvořit nepřekročitelný vnější časový rámec, s jejímž uplynutím by bylo spjato též nezvratné propadnutí možnosti dodatečné daňové přiznání podat.

Tento právní názor však nemůže obstát. Ze systematiky daňového řádu vyplývá, že § 41 odst. 1 a 4 ve spojení s § 47 odst. 1 daň. ř. netvoří uzavřený režim. Ustanovení § 41 odst. 2 daň. ř. předvídá, že do běhu obou lhůt vymezených v § 47 odst. 1 daň. ř. (tedy jak lhůty subjektivní, tak skrze křížový odkaz na § 47 odst. 1 daň. ř. též lhůty objektivní) může svým úkonem zasáhnout správce daně. První věta § 41 odst. 2 daň. ř. jednak blokuje podání dodatečného daňového přiznání na dobu, kdy je ze strany správce daně prováděn úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za dané období (typicky tedy provádění daňové kontroly – srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106). Dále stanoví, že lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání se do doby ukončení úkonu správce daně přerušuje. Nová lhůta počne běžet od ukončení tohoto úkonu. Čtvrtá věta § 41 odst. 2 daň. ř. pak určuje, že nová lhůta počne běžet i tehdy, pokud v době trvání úkonu správce daně již marně uplynula lhůta stanovená pro podání dodatečného daňového přiznání. Z logiky věci může být touto marně uplynutou lhůtou pro podání dodatečného daňového přiznání pouze objektivní lhůta tříletá.

Z výše uvedeného plyne, že samotné ustanovení § 41 odst. 2 daň. ř. předvídá, že objektivní tříletá lhůta není nejzazší možnou lhůtou pro podání dodatečného daňového přiznání. Pokud by kupříkladu správce daně započal s prováděním daňové kontroly za zdaňovací období roku 2000 v prosinci roku 2003, pak by jejím zahájením učinil úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za rok 2000. Zahájením kontroly by se přerušil běh lhůty a tato by začala běžet znovu. Pokud by správce daně ukončil daňovou kontrolu kupříkladu v srpnu roku 2004, pak od jejího skončení (nenásleduje-li rozhodnutí o daňovém základu či dani – věta druhá odst. 2) běží nová lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání. Ustanovení § 41 odst. 2 daň. ř. však nespecifikuje, která lhůta počne běžet znovu. Činí pouze obecný odkaz na § 41 odst. 1 daň. ř. Ustanovení odstavce prvního pak „pro podání dodatečného daňového přiznání“ obsahuje lhůty dvě: subjektivní měsíční a poukazem na odstavec 4 a v něm obsažený další odkaz na § 47 odst. 1 daň. ř. pak také objektivní tříletou.

Ať se tedy jedná o zákonný odkaz na lhůtu objektivní, subjektivní anebo obě, je patrné, že tříletá objektivní lhůta podle § 41 odst. 1 resp. § 47 odst. 1 daň. ř. není pro podání dodatečného daňového přiznání z důvodu daňové povinnosti vyšší nebo daňové ztráty nižší nejzazší časovou hranicí, když i samotný § 41 daň. ř. stanoví možnost přerušení obou lhůt a přesah nad rámec tří let. Výlučně gramatický výklad ustanovení § 41 odst. 4 daň. ř. tak vytváří mezeru, kterou je nutné zaplnit výkladem systematickým, a to za pomoci ostatních, typicky obecnějších ustanovení daňového řádu.

Takovým ustanovením je právě § 47 daň. ř. Ustanovení § 47 daň. ř. stanoví dvě lhůty: tříletou, kterou je možné úkony správce daně přerušit, a absolutní desetiletou, kterou přerušit z těchto důvodů nelze (k odlišnému režimu běhu lhůt s ohledem na probíhající soudní řízení srovnej § 41 s. ř. s.). Svojí povahou se jedná o dvě objektivní lhůty: počátek jejich běhu je v obou případech stanoven nezávisle na vědomí daňového subjektu či správce daně o určitých skutečnostech. Počátek běhu obou lhůt je spjat s objektivní právní skutečností konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat řádné daňové přiznání.

Ustanovení § 47 odst. 2 daň. ř. a jím stanovená absolutní desetiletá hranice pro vyměření či doměření daně je ustanovením, které zaplňuje hypotetickou mezeru v zákoně, která by vznikla omezením výkladu ustanovení § 41 daň. ř. na výklad doslovný. Tento právní názor je navíc v souladu s požadavkem právní jistoty: není možné akceptovat možnost přerušení lhůt pro podání dodatečného daňového přiznání, a to výlučně v důsledku úkonů správce daně, které mohou být též opakované, aniž by byla zároveň stanovena nejzazší hranice, za kterou nelze daň vyměřit či doměřit.

Je tedy patrné, že gramatický výklad rozsahu zákonného odkazu v § 41 odst. 4 daň. ř. se dostává do rozporu se systematickou a logikou daňového řádu. V takovém případě nelze přijmout výkladový postup, který by vycházel pouze z izolovaného čtení jednotlivých paragrafů (či dokonce odstavců) daňového řádu, aniž by nebyly zohledněny ostatní ustanovení, ať již jiné paragrafy či dokonce jiné odstavce v rámci stejného paragrafu.

Na zřeteli je též třeba mít ústavně-právní rozměr zvoleného výkladu. Nelze mít za to, že by Listina základních práv a svobod (dále jen „LZPS“), konkrétně její čl. 1 a čl. 3 odst. 1, resp. čl. 37 odst. 3, zaručovala rovné (rovnoprávné) postavení subjektu daně a správci daně v daňovém řízení. O rovnosti mezi subjekty lze uvažovat pouze tehdy, kdy se nalézají ve srovnatelném postavení. O podobnou situaci se však v daňovém řízení pojmově nejedná: správce daně vrchnostensky a nezřídka jednostranně rozhoduje o právech a povinnostech

daňového subjektu; jeho postavení ostatně vyplývá z ustanovení § 7 odst. 1 daň. ř., podle něhož správce daně *vede* daňové řízení (odlišně je však třeba uvažovat v případě následného možného soudního přezkumu rozhodnutí správce daně). O rovnosti v daňovém řízení lze uvažovat pouze ve vztahu k jednotlivým daňovým subjektům: správce daně nesmí, a to nejen na základě výše uvedených ustanovení LZPS, ale také na základě § 2 odst. 8 daň. ř., nedůvodně rozlišovat mezi jednotlivými daňovými subjekty tak, aby na základě zakázaných kritérií vyčlenil a znevýhodnil určitého jednotlivce či skupinu.

Na druhou stranu je však také zřejmé, že veškerá činnost správce daně je vázána principem zákonnosti výkonu státní správy (čl. 2 odst. 2 LZPS). Zároveň musí být vrchnostenské zásahy do právní sféry fyzických či právnických osob přiměřené (čl. 4 odst. 4 LZPS a § 2 odst. 2 daň. ř.). Ze striktního požadavku zákonnosti výkonu státní správy a minimalizaci zásahů do právní sféry fyzické a právnické osoby pak také plyne povinnost správce daně vykládat nejednoznačný právní předpis v případě pochybností vůči daňovému subjektu mírněji. Jak konstatoval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 (zveřejněný ve Sb. n. u. ÚS ve sv. 31 pod č. 145), „*Za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pomínout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius).*“

S ohledem na ústavně-právní rovinu nelze přijmout situaci, kdy by byl v pochybnostech o správném výkladu vzájemné souvislosti mezi § 41 a § 47 daň. ř. použit zužující gramatický výklad pouze některých ustanovení daňového řádu, který by znemožnil daňovému subjektu reagovat na provedené úkony správce daně, typicky tedy daňovou kontrolu, podáním dodatečného daňového přiznání.

Ze stejného důvodu je pak také nutné odmítnout výklad, který by omezil lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání z důvodu daňové povinnosti vyšší anebo daňové ztráty nižší pro daňový subjekt na lhůtu měsíční subjektivní a tříletou objektivní, zatímco správce daně by mohl provádět daňovou kontrolu za stejné zdaňovací období, a to i opakovaně, v maximální lhůtě deseti let, čímž by pro něj, tedy pouze jednostranně, docházelo k přetržení objektivní tříleté lhůty a k jejímu novému běhu za zachování celkového desetiletého rámce, stanoveného v § 47 odst. 2 daň. ř. Podobný výklad není slučitelný s výše uvedenými ústavními principy, stejně tak jako se základními zásadami daňového řízení (§ 2 odst. 1 daň. ř.), dokonce ani se základní působností správce daně ve smyslu § 1 odst. 2 daň. ř., již se rozumí *právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému stanovení a splnění daňových povinností*. Znamenal by, že po uplynutí tříleté lhůty by daňový subjekt již nikterak nemohl uplatňovat svá práva a zjištění ohledně daňové povinnosti vyšší anebo daňové ztráty nižší, a to ani tehdy, pokud by byl, ve zbylých sedmi letech, podroben úkonu směřujícímu k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ze strany správce daně, na jehož základě by získal znalosti ohledně výše vlastní daňové povinnosti či daňové ztráty dle § 41 odst. 1 daň. ř.

Konečně neobstojí ani argument, který by se nabízel, že zákonodárce zamýšlel stanovit maximální délku objektivní lhůty pro dodatečně daňové přiznání „směrem dolů“ na tři roky. Ustanovení § 41 odst. 1, respektive § 41 odst. 4 daň. ř., totiž obsahuje křížový odkaz na § 47 odst. 1, který je však s ohledem na výše uvedené nutno chápat jako odkaz

na celé ustanovení § 47. Kdyby měl zákonodárce skutečně jasný úmysl stanovit v tomto případě striktní lhůtu tří let, která by měla určit jasný a nepřekročitelný limit pro podání dodatečného daňového přiznání na daňovou povinnost vyšší či daňovou ztrátu nižší, nic mu nebránilo tuto lhůtu zřetelně zakotvit přímo do § 41 odst. d.ř. 1 resp. do jeho odst. 4 a nečinit žádné křížové odkazy na jiná ustanovení (a jejich systematiku) v rámci daňového řádu.

IV. e) Konečné zhodnocení věci

Pro projednávanou věc výše uvedené úvahy mají ten důsledek, že žalobce samozřejmě mohl podat dodatečné daňové přiznání na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1999 nejen ve lhůtě podle § 47 odst. 1 daň. ř., ale i ve znovu běžící lhůtě podle odst. 2 téhož ustanovení, došlo-li k přerušení jejího běhu za tam stanovených podmínek, nicméně toto jeho oprávnění nevyplývalo z toho, že by odkaz v § 38a odst. zákona o DPH na užití „zvláštního právního předpisu“ byl obsahově širší než obdobný odkaz v § 41 odst. 4 větě první daň. ř., nýbrž proto, že samotný odkaz v § 41 odst. 4 větě první daň. ř. v sobě zahrnuje i případnou aplikaci ustanovení § 47 odst. 2 daň. ř., neboť tuto aplikaci přikazuje samotný § 47 odst. 1 daň. ř., a odkazuje-li § 38a odst. 3 daň. ř. na „zvláštní právní předpis“, odkazuje jakoby zpětně na § 41 odst. 4 větu první daň. ř., a tím tedy jak na první, tak na druhý odstavec § 47 daň. ř.

Ve výsledku tedy krajský soud správně posoudil žalobu žalobce, jestliže jí vyhověl, jakkoli právní úvahy, které jej k tomuto závěru vedly, nebyly v určitých ohledech zcela trefné.

IV. f) Úvahy doprovodné

Nejvyšší správní soud závěrem poznamenává, že si povšiml, že Poslanecká sněmovna postoupila Senátu jí schválený návrh zákona vedený u ní ve II. volební období jako tisk 145 v jiném znění novelizačního bodu číslo 64, než jaké bylo na příslušné schůzi Sněmovny na základě pozměňovacího návrhu poslance S. R. skutečně schváleno. Poslanec R. navrhoval, aby § 38a odst. 3 zněl (viz parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 1997, II. volební období, tisk 145/2, Pozměňovací návrhy k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (tisk 145):

§ 38a odst. 3 zní: „(3) V případě, že plátce snižuje souhrnem oprav daňovou povinnost, může předložit ve lhůtě do vyměření daně dodatečné daňové přiznání (§ 47 zákona č. 337/1992 Sb.)“

Tento návrh také byl, jak vyplývá z těsnopisecké zprávy Poslanecké sněmovny, sv. 12 (2. díl), 2. volební období, str. 644, také v navrženém znění v rámci třetího čtení návrhu zákona, projednávaného pod bodem 45 na schůzi Poslanecké sněmovny dne 8. 6. 1997, hlasováním poř. č. 184 také schválen. Poslanecká sněmovna však, jak již shora uvedeno, postoupila Senátu schválený návrh zákona s tímto zněním novelizačního bodu číslo 64 (viz text návrhu na <http://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/htmlhled?action=doc&value=25794>):

64. § 38a odst. 3 včetně poznámky č. 40c) zní:

„(3) V případě, že plátce snižuje souhrnem oprav daňovou povinnost, může předložit dodatečné daňové přiznání ve lhůtě stanovené zvláštním předpisem.^{40c)}“

^{40c)} § 47 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. “.

Takovýto rozpor mezi tím, co skutečně bylo schváleno hlasováním poslanců a co bylo Poslaneckou sněmovnou postoupeno Senátu, by mohl být považován za vadu v přijetí zákona ústavně předepsaným způsobem ve smyslu § 68 odst. 2 *in fine* zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, a to zejména tehdy, došlo-li by změnou textace k posunu v normativním obsahu předmětného ustanovení zákona. Jak nicméně vyplývá z nálezu Ústavního soudu ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 23/04, www.concourt.cz, *správnost znění vyhotoveného usnesení Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky je potvrzována podpisem jejího předsedy [§ 29 odst. 1 písm. i) jednacího řádu Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky]. Je však třeba rozlišovat mezi ústavní materií, kterou je povaha podpisů ústavních činitelů pod přijatým zákonem podle čl. 51 Ústavy ČR, kde se jedná o součást ústavně předepsané zákonodárné procedury, a povahou podpisu předsedy pod usnesením sněmovny, kde se jedná o reglementovou otázku. Protože i takové sněmovní usnesení je veřejnoprávním aktem, je nutné, aby byla jeho správnost určeným funkcionářem orgánu potvrzena z hlediska toho, že návrh byl schválen v souladu se stanoveným postupem podle ústavních předpisů, jednacího řádu a bližších pravidel obsažených v usneseních příslušné sněmovny, a že je pravým usnesením sněmovny. Podpis předsedy sněmovny jako podpis veřejnoprávního aktu má proto nejen oznamovací, nýbrž i identifikační a verifikační funkci. Předseda podpis odeprít nemůže, stejně jako nemůže napravovat věcné chyby a omyly. Proto jeho podpis nemá funkci potvrzující (konfirmační). Jeho úkolem je s pomocí dalších orgánů sněmovny (zpravodajové, ověřovatelé) a aparátu kanceláře sněmovny zajistit, aby konečný projev vůle sněmovny byl rovněž formulován v souladu s požadavky na zákon v podmínkách demokratického právního státu (určitost, jasnost, přehlednost, srozumitelnost, jednoznačnost, nerozpornost, jazyková a stylistická bezvadnost).*

Úkolem Ústavního soudu není interpretovat výsledky hlasování o jednotlivých pozměňovacích návrzích a jejich důsledcích pro koncepci návrhu zákona jako celku ve vazbě na jiná ustanovení takového návrhu a pravidla legislativní techniky. Jeho úkolem je výklad ústavního textu ve vztahu k zákonům vyhlášeným ve Sbírce zákonů. Způsob, jak k přijetí a vyhlášení zákona došlo, je podroben kognici Ústavního soudu pouze v rámci, který ústavní pořádek vytyčuje (zejména čl. 1, čl. 39 odst. 1 a 2, čl. 41, čl. 44 až čl. 48, čl. 50 až čl. 52 Ústavy ČR. Předmětem přezkumné činnosti Ústavního soudu je proto schválený text zákona, zápisy z jednání sněmoven slouží jako hlavní důkazní prostředek při hodnocení jedné složky z tripartice hodnocení, tj. dodržení ústavně předepsaného způsobu přijetí zákona. Zápis plní funkci úřední, zatímco těsnopisecká zpráva jen funkci informační.

Vstup Ústavního soudu do autonomního prostoru usnášení se sněmoven by Ústavnímu soudu otevíral široký prostor pro to, aby svými rozhodnutími vykládal, co vlastně příslušná komora Parlamentu České republiky usnesla, aniž se to ještě stalo součástí právního řádu. Tím by nahrazoval její autonomní rozhodování a současně narušoval principy dělby moci. Z ustanovení § 66 až § 68 zákona o Ústavním soudu přitom plyne, že předmětem kontroly jsou právní předpisy, které jsou vyhlášeny zákonem stanoveným způsobem, nikoli usnesení sněmoven, která se jimi teprve mají stát. K tomu, aby zde byl zajištěn soulad mezi vůlí sněmovny a jejím usnesením, jsou stanoveny kompetence jednotlivých ústavních orgánů a ústavních činitelů, počínaje ověřovateli sněmoven a konče činiteli uvedenými v čl. 51 Ústavy ČR.

Ústavní soud vnímá, jak je z prezentovaného právního názoru patrné, svoji roli při kontrole procedurální správnosti procesu schvalování zákona nadmíru restriktivně.

Nejvyšší správní soud má za to, že pohled Ústavního soudu na svoji vlastní roli v procesu kontroly ústavnosti podústavních norem je veden přehnanými obavami z ingerence moci soudní do moci zákonodárné a že ve svých důsledcích oslabuje roli, kterou má soudní kontrola ústavnosti v ústavním systému České republiky hrát, neboť *de facto* vylučuje z přezkumu Ústavním soudem změny v textech schválených Poslaneckou sněmovnou, které provede legislativní aparát této komory Parlamentu a které jsou – byť začasné nepochybně ve zcela pochopitelné dobré víře – aprobovány předsedou Poslanecké sněmovny za situace, kdy znamenají či alespoň mohou znamenat posun v normativním obsahu zákonného textu postupovaného Senátu. Takový důsledek má Nejvyšší správní soud za ústavně nežádoucí, neboť vyloučením soudní kontroly připouští libovůli úřednického aparátu Sněmovny, nebude-li jí zamezeno jejím předsedou (a to se z důvodů faktických ne vždy musí podařit).

Naštěstí je v projednávané věci nanejvýš sporné, zda – ve světle výkladu § 41 odst. 4 věty první a § 47 daň. ř., jak jej provedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, i ve světle úvah o intenci historického zákonodárce a jejím projevu ve schválených textech zákonů – je vůbec dán posun v normativním obsahu novelizace ustanovení § 38a odst. 3 zákona o DPH, jak byla schválena na základě pozměňovacího návrhu poslance R. a jak byla (podle názoru Nejvyššího správního soudu v rozporu se zněním skutečně schváleným) zapracována do textu návrhu zákona postoupeného Poslaneckou sněmovnou Senátu. Zásah Ústavního soudu zde proto pro ochranu ústavně zaručených práv daňového subjektu není nezbytný, neboť ochranu subjektivních práv, včetně práv ústavně zaručených, mu může poskytnout Nejvyšší správní soud sám ústavně konformní interpretací relevantních zákonných ustanovení, což také v rozhodnutí svého rozšířeného senátu, jehož právní názor byl použit i v projednávaném případě, tento soud také učinil.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že postup podle čl. 95 odst. 2 Ústavy v tomto případě není na místě, jakkoli podle jeho názoru by obecně vzato věcné rozdíly mezi zněním návrhu zákona skutečně schváleného Poslaneckou sněmovnou a zněním postoupeným touto komorou Parlamentu Senátu měly být důvodem ke shledání protiústavnosti zákona pro ústavně relevantní vadu v proceduře přijímání zákona. K vyslovení protiústavnosti by pak, jak vyplývá z judikatury Ústavního soudu, mělo dojít i za situace, kdy zákon již přestal být součástí platného práva, takže jej nelze zrušením vyřadit ze sumy platných právních předpisů, nicméně je aplikovatelný v konkrétním případě posuzovaném obecným soudem (viz právní názor Ústavního soudu vyslovený v nálezu ze dne 10. 1. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 33/2000, publikovaném ve Sb. n. u. ve sv. 21 pod č. 5, a potvrzený i v nepublikovaném usnesení Ústavního soudu ze dne 25. 4. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 48/05).

V. Procesní vyústění

Jakkoli tedy krajský soud neposoudil ve všech detailech rozhodnou právní otázku správně, ve výsledku byl jeho rozsudek zcela v souladu se zákonem, a proto byla kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Nejvyšším správním soudem jako nedůvodná zamítnuta.

VI. Náklady řízení

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že procesně úspěšnému žalobci právo na jejich náhradu nepřiznal. Žalobce by na jejich

náhradu obecně vzato měl právo, nicméně mu žádné náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly, a proto nebylo důvodu mu jejich náhradu přiznávat.

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

V Brně dne 24. října 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu