

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Marie Součkové, JUDr. Milady Tomkové, JUDr. Marie Turkové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **J. F.**, zastoupeného JUDr. Zuzanou Volfovou, advokátkou se sídlem Svatojánské náměstí 47, P. O. BOX 60, 541 01 Trutnov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutí ze dne 27. 8. 2003, č. j. 2955/150/03, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 13. 12. 2005, č. j. 59 Ca 133/2003 - 25,

t a k t o :

- I. Je-li daňový subjekt povinen v subjektivní lhůtě předložit dodatečné daňové přiznání nebo hlášení (§ 41 odst. 1 daňového řádu) nebo chce-li tak učinit, zjistí-li, že jeho daňová povinnost má být nižší nebo daňová ztráta vyšší (§ 41 odst. 4 daňového řádu), 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 daňového řádu), 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.
- II. Úkony správce daně, které směřují k přezkoušení správnosti daňové povinnosti (§ 41 odst. 2 daňového řádu) či k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení (§ 47 odst. 2 daňového řádu), způsobují přerušení běhu tříleté lhůty (§ 47 odst. 1 daňového řádu). Daňový subjekt může tedy splnit svoji zákonnou povinnost, zjistí-li, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší (§ 41 odst. 1 daňového řádu) či uplatnit své právo, zjistí-li, že jeho daňová povinnost má být nižší nebo daňová ztráta vyšší (§ 41 odst. 4 daňového řádu) i poté, co po přerušení tříleté lhůty počala tato lhůta běžet znovu.
- III. Věc se vrací k dalšímu projednání a rozhodnutí prvnímú senátu.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec. Krajský soud tímto rozsudkem zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2003, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jilemnici (dále „správce daně“) ze dne 4. 12. 2002.

Dne 29. 11. 2002 doručil žalobce správci daně dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 1996. Správce daně rozhodnutím ze dne 4. 12. 2002 daňové řízení zastavil podle § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 337/92 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „d. ř.“). Zastavení řízení správce daně odůvodnil tím, že dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost či daňovou ztrátu vyšší lze v souladu s ustanovením § 41 odst. 4 d. ř. podat pouze ve lhůtě předvídané v § 47 odst. 1 d. ř., tedy do tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Tato lhůta uplynula dne 31. 12. 2000.

Žalovaný rozhodnutí správce daně v rámci odvolacího řízení potvrdil, když odvolání žalobce zamítl jako nedůvodné.

Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce u krajského soudu. Ve své žalobě zdůraznil, že dodatečné daňové přiznání podané u správce daně dne 29. 11. 2002 bylo přípustné. Správce daně zahájil u žalobce v roce 1999, tedy ještě v průběhu tříleté lhůty stanovené v § 47 odst. 1 d. ř., daňovou kontrolu. Daňová kontrola se týkala zdaňovacího období roku 1996. Daňovou kontrolu lze dle žalobce považovat za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. To znamená, že daňovou kontrolou došlo k přetržení tříleté lhůty, stanovené § 47 odst. 1 d. ř. Nová tříletá lhůta začala v souladu s § 47 odst. 2 d. ř. běžet od konce roku 1999 a skončila až 31. 12. 2002. Podal-li tedy žalobce dodatečné daňové přiznání dne 29. 12. 2002, jednalo se o podání včasné. Žalobce tento svůj právní názor podpořil odkazem na judikaturu krajských soudů, konkrétně na rozhodnutí Krajského soudu v Brně, sp. zn. 30 Ca 7/2000 a rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě, sp. zn. 22 Ca 529/2000.

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka Liberec žalobu zamítl. Zdůraznil, že z výslovného znění ustanovení § 41 odst. 4 d. ř. vyplývá, že toto ustanovení odkazuje jen na ustanovení § 47 odst. 1 d. ř. a nikoliv na celý § 47 d. ř. Narozdíl od § 41 d. ř. je ustanovení § 47 d. ř. určeno výlučně správci daně. Z daných ustanovení dle krajského soudu nesporně vyplývá vůle zákonodárce omezit možnost úpravy daňové povinnosti a nastavit daňovým subjektům „nerovné podmínky“ v případě, že uplatňují daňovou povinnost vyšší či daňovou ztrátu nižší. Krajský soud uzavírá, že tuto „nerovnost“ vyvažuje daňový řád existencí institutů obnovy řízení či přezkoumání daňových rozhodnutí. Oba instituty jsou spojeny s výhodnější subjektivní i objektivní lhůtou pro daňový subjekt.

Ve včas podané kasační stížnosti a jejích dvou doplněních napadl žalobce rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec z důvodů obsažených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Žalobce uvedl, že mezi ním a žalovaným není sporný skutkový stav věci, ale výklad ustanovení daňového řádu. Předmětem sporu je posouzení začátku běhu subjektivní lhůty podle § 41 odst. 4 d. ř. pro podání dodatečného daňového přiznání. Žalobce nesouhlasí s názorem krajského soudu uvedeným v jeho rozhodnutí. Domnívá se, že na daný

případ je z důvodu daňové kontroly, která proběhla v roce 1999, nutné aplikovat ustanovení § 47 odst. 2 d. ř. o přerušení běhu tříleté lhůty k podání daňového přiznání. V tomto bodě se opírá o již zmiňované rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě a dále o rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích, č. j. 10 Ca 183/99 - 44. Podle žalobce jde v celé věci o výklad toho, zda daňová kontrola je úkonem směřujícím k vyměření daně, a zda má tato kontrola vliv na běh tříleté lhůty, stanovené čl. 47 odst. 1 d. ř.

Žalobce dále poukazuje na skutečnost, že danou problematikou se již zabývalo několik soudů, a to s rozdílným přístupem. Krajský soud nezdůvodnil, proč se přiklonil k jednomu z více právních názorů, aniž argumentačně vyvrátil výklad odlišný, kterého se žalobce dovolával. Žalobce je konečně přesvědčen, že rozhodnutí soudu by vedlo k nerovnoprávnému postavení účastníků řízení, neboť jeden z nich by byl ve zcela zjevné výhodě. Tím dochází k porušení Listiny základních práv a svobod, která naopak rovné postavení účastníků řízení zaručuje; tento konflikt by měl být vyřešen ve prospěch Listiny, která má větší váhu.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval, že daňový řád v případě dodatečného daňového přiznání na daňovou povinnost nižší anebo daňovou ztrátu vyšší nepřipouští nový běh tříleté lhůty pro vyměření podle ustanovení § 47 odst. 2 d. ř. Pokud by zákonodárce takovou možnost připustit chtěl, zahrnul by do § 41 odst. 4 d. ř. také výslovný odkaz na § 47 odst. 2 d. ř.

Argumentaci soudní judikaturou považuje žalovaný za nepřipadnou. Rozsudky soudů jsou rozhodnutí učiněná v jednotlivých konkrétních případech a jsou závazná pouze pro ně. Obecnou závaznost tato rozhodnutí v českém právním řádu nemají; správce daně je podle ustanovení § 2 odst. 2 d. ř. povinen jednat v daňovém řízení (pouze) v souladu se zákony a jinými obecně závaznými předpisy.

Konečně k namítanému porušení rovnosti účastníků v daňovém řízení žalovaný zdůrazňuje, že o rovnosti účastníků řízení v souladu s čl. 37 Listiny základních práv a svobod lze pojmově uvažovat pouze ve smyslu totožné aplikace právní normy, tedy daňového řádu, na všechny daňové subjekty. Neznamená to však, že by zákon ukládal v daňovém řízení, které je typem veřejnoprávního řízení, stejná práva a povinnosti jak daňovému subjektu, tak správci daně.

Při předběžné poradě zaujal v dané věci rozhodující první senát názor, že při interpretaci odkazu v § 41 odst. 4 d. ř. není možné vycházet pouze z gramatického výkladu tohoto ustanovení, tedy že toto ustanovení odkazuje pouze na první odstavec § 47, ale je nutné použít i výklad kontextuální: zatímco první odstavec § 47 d. ř. stanoví lhůtu, druhý odstavec stanoví podmínky jejího přerušení. V daném případě je proto nutné § 47 odst. 2 d. ř. také použít, ačkoliv § 41 odst. 4 d. ř. zmiňuje pouze odstavec první. Ostatně i odkaz v § 41 odst. 4 „do lhůty stanovené v § 47 odst. 1“ je nutno vyložit tak, že se netýká jen samotné délky této lhůty, ale i jejího běhu. Sám § 47 odst. 1 je uvozen hypotézou „pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak“. Z toho je nutné dovodit, že daňový řád stanovuje jinak (resp. upravuje běh lhůty) hned v následujícím odstavci, kdy umožňuje její přerušení na základě úkonu správce daně. Nelze proto přisvědčit názoru, že § 41 odst. 4 d. ř. odkazuje pouze na první odstavec § 47 (druhý odstavec se proto nemůže uplatnit) a že předmětem odkazu je pouze délka lhůty, nikoliv možnost jejího přerušování.

První senát však nebyl bez dalšího oprávněn zaujmout právní názor odchylovící se od dosavadní rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu, neboť by byl v rozporu

s názorem vysloveným 5. senátem v rozsudku ze dne 18. 7. 2006, č. j. 5 Afs 75/2005 - 65, www.nssoud.cz a 7. senátem v rozsudku ze dne 5. 10. 2006, č. j. 7 Afs 158/2005 - 73, www.nssoud.cz. Podle tohoto právního názoru lze dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší uplatnit pouze v objektivní tříleté lhůtě stanovené v § 47 odst. 1 daňového řádu. Použití druhého odstavce § 47 d. ř. o přetržení běhu tříleté lhůty v případě úkonu správce daně není možné, neboť ustanovení § 41 odst. 4 odkazuje výslovně pouze na první odstavec § 47 d. ř. Tříletá lhůta je navíc lhůtou objektivní. Její počátek proto není možné posunovat. První senát proto předložil tuto spornou právní otázku v souladu s ustanovením § 17 odst. 1 s. ř. s. k projednání a rozhodnutí rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

Rozšířený senát při posouzení sporné právní otázky 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 d. 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 d. ř., které odkazují na § 47 odst. 1 d. 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 d. 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 d. 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 d. ř. ve spojení výlučně s § 47 odst. 1 d. 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 d. 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 spjata 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 d. ř. netvoří uzavřený režim. Ustanovení § 41 odst. 2 d. ř. předvídá, že do běhu obou lhůt vymezených v § 47 odst. 1 d. ř. (tedy jak lhůty subjektivní, tak skrze křížový odkaz na § 47 odst. 1 d. ř. též lhůty objektivní) může svým úkonem zasáhnout správce daně. První věta § 41 odst. 2 d. 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 d. 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 d. 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 jejím zahájením učinil úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za rok 2000. Zahájením kontroly vzniká překážka běhu lhůty. 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 d. ř. však nespecifikuje, která lhůta počne běžet znovu. Činí pouze obecný odkaz na § 41 odst. 1 d. 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 d. 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 d. ř. není pro podání dodatečného daňového přiznání z důvodu daňové povinnosti vyšší nebo daňové ztráty nižší nejzazší časovou hranicí, když i samotný § 41 d. ř. stanoví možnost přerušení obou lhůt a přesah nad rámec tří let. Výlučně gramatický výklad ustanovení § 41 odst. 4 d. 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 d. ř. Ustanovení § 47 d. 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 d. 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 d. 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 d. ř. se dostává do rozporu se systematikou 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. Není pravdou, jak dovozuje stěžovatel, že by Listina základních práv a svobod, konkrétně tedy čl. 1 a čl. 3 odst. 1 LZPS, resp. čl. 37 odst. 3 LZPS, 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 nezřídká jednostranně rozhoduje o právech a povinnostech daňového subjektu; jeho postavení ostatně vyplývá z ustanovení § 7 odst. 1 d. ř., podle něhož správce daně *vede* daňové řízení (odlišně je však třeba uvažovat v případě následného možného soudního přezkumu rozhodnutí správce daně).

Lze tedy přisvědčit argumentu žalované, že 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 d. 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 d. 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 (Sb. n. u., sv. 31, č. 145, s. 291), „*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).*“

S ohledem na ústavně-právní rovinu nelze přijmout situaci, kdy by byl v pochybnostech o správném výkladu vzájemné souvislosti mezi § 41 a § 47 d. ř., který je patrný z výše citované rozporné judikatury krajských soudů a dále pak rozdílných právních názorů v rámci zdejšího soudu, 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 d. ř. Podobný výklad není slučitelný s výše uvedenými ústavními principy, stejně tak jako se základními zásadami daňového řízení (§ 2 odst. 1 d. ř.), dokonce ani se základní působností správce daně ve smyslu § 1 odst. 2 d. ř., jíž 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 d. ř.

Konečně neobstojí ani argument žalovaného, 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 d. 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. 1 d. ř. 1 resp. do jeho odst. 4 a nečinit žádné křížové odkazy na jiná ustanovení (a jejich systematiku) v rámci daňového řádu.

Z výše uvedeného rozšířený senát dovozuje, že daňový subjekt, kterému vzniká dle ustanovení § 41 odst. 1 d. ř. možnost předložit dodatečné daňové přiznání proto, že jeho daňová povinnost má být nižší nebo daňová ztráta vyšší, je může platně podat v týchž objektivních lhůtách, jaké zákon stanoví správci daně pro vyměření daně, doměření daně či pro přiznání nároku na daňový odpočet (§ 47 odst. 1, 2 daňového řádu), tzn. do 3 let, nejpozději však do 10 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat řádné daňové přiznání. Úkony správce daně, které směřují k přezkoušení správnosti daňové povinnosti či k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, tak způsobují přerušení běhu tříleté lhůty stanovené v § 47 odst. 1 d. 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 daňového řádu), ale též uplatnit své právo, zjistí-li, že jeho daňová povinnost má být nižší nebo daňová ztráta vyšší (§ 41 odst. 4 daňového řádu) i poté, co po přerušení tříleté lhůty k vyměření či doměření daně počala tato lhůta běžet znovu (s výjimkami uvedenými ve větě druhé tohoto odstavce). Nejzazší lhůtou pro podání dodatečného daňového přiznání podle § 41 odst. 1 d. ř. je však vždy lhůta deseti let, stanovená v § 47 odst. 2 d. ř., a to jak pro daňové přiznání „směrem nahoru“, tak „směrem dolů“.

Rozšířený senát v dané věci posoudil předloženou spornou právní otázku spočívající v názoru na aplikaci ustanovení § 41 a § 47 d. ř. a v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodl usnesením jen o této otázce. Věc se vrací prvnímu

senátu, který ji projedná a rozhodne v souladu s právním názorem vysloveným v tomto usnesení.

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

V Brně dne 2. srpna 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu