

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **ARGO LOGISTICS, s.r.o.**, se sídlem náměstí Winstona Churchilla 1800/2, Praha 3, zastoupená JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 11. 2017, č. j. 49632/17/5100-41457-712281 a 49633/17/5100-41457-712281, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 6. 11. 2019, č. j. 9 Af 1/2018 – 53 (sp. zn. Nejvyššího správního soudu 2 Afs 363/2019) a 9 Af 7/2018 – 46 (sp. zn. Nejvyššího správního soudu 2 Afs 362/2019),

t a k t o :

- I. Kasační stížnosti ve věcech sp. zn. 2 Afs 362/2019 a 2 Afs 363/2019 se spojují ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 2 Afs 363/2019.
- II. Věc se postupuje rozšířenému senátu.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Včasně podanými kasačními stížnostmi brojí žalobkyně, jako stěžovatelka, proti shora označeným rozsudkům (dále „napadené rozsudky“) Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), jimiž byla zamítnuta její žaloba proti shora označeným rozhodnutím žalovaného (dále „rozhodnutí žalovaného“).

[2] Rozhodnutím žalovaného bylo na základě stěžovatelčina odvolání změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 2. 2017, č. j. 1354730/17/2003-52521-105891 a 1354678/17/2003-52521-105891 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“), o zastavení doměřovacího daňového řízení zahájeného podáním dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2008 a červenec 2008. Změna prvostupňových rozhodnutí spočívala v tom, že důvod zastavení řízení byl změněn tak, že nově byla doměřovací řízení zastavena nikoli podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, nýbrž podle § 106 odst. 1 písm. e) téhož zákona. Ve zbývajícím rozsahu pak byla prvostupňová rozhodnutí žalovaným potvrzena.

[3] Dne 29. 9. 2016 podala stěžovatelka k poštovní přepravě dodatečná daňová přiznání na nižší daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2008 a červenec 2008. Podání adresovala správci daně a k jejich doručení došlo dne 5. 10. 2016. Za den zjištění rozdílu oproti poslední známé dani stěžovatelka označila 29. 9. 2016. Nesprávná výše dosud tvrzené a stanovené daně pro obě zdaňovací období měla být důsledkem toho, že stěžovatelka nesprávně odvedla daň za plnění, která však reálně neuskutečnila; to, že plnění reálně neuskutečnila, se však dozvěděla až z odůvodnění rozsudku Vrchního soudu v Olomouci ze dne 7. 4. 2016, č. j. 5 Cmo 31/2016 - 211, který nabyl právní moci dne 12. 7. 2016. Jednalo se o rozsudek ve věci stěžovatelčina právního sporu se společností ČD Cargo a.s., v němž Vrchní soud v Olomouci nakonec konstatoval, že pohledávky vyúčtované stěžovatelkou společností ČD Cargo a.s. na základě 4 faktur spadajících do uvedených zdaňovacích období nemají reálný podklad. Za tyto faktury nicméně stěžovatelka v minulosti již odvedla DPH.

[4] Správce daně rozhodl prvostupňovými rozhodnutími o zastavení doměřovacích řízení, neboť shledal, že v řízeních nebylo možné pokračovat pro zjevnou nepřipustnost podání dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, spočívající v pozdním podání dodatečných daňových přiznání na nižší daňovou povinnost. Jak uvedeno výše, žalovaný tento důvod zastavení změnil na důvod dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, tedy že v řízení nebylo možné pokračovat z důvodů, které stanoví zákon. Tímto zákonným důvodem nicméně i v rozhodnutí žalovaného zůstala právě opožděnost podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost. Zákonný požadavek na včasnost jeho podání plyne podle žalovaného z § 141 odst. 2 daňového řádu ve spojení s jeho odst. 1.

[5] Podle žalovaného pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší stanoví daňový řád ve shora uvedených ustanoveních subjektivní lhůtu do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil důvody pro jeho podání. Zmíněný rozsudek Vrchního soudu v Olomouci byl stěžovatelce doručen dne 12. 7. 2016, kdy rovněž nabyl právní moci; žalovaný se ztotožnil se správcem daně, že právě tehdy se stěžovatelka dozvěděla, že její daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2008 a červenec 2008 má být nižší. Aby tedy bylo její dodatečné daňové přiznání včasné s ohledem na subjektivní lhůtu zakotvenou v § 141 odst. 2 daňového řádu, muselo by být správci daně doručeno nejpozději dne 31. 8. 2016, kdy uvedená lhůta uplynula.

[6] Městský soud žalobu zamítl. Předně se neztotožnil s námitkou sporující samotnou existenci subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší. Přisvědčil názoru žalovaného, že § 141 odst. 1 daňového řádu vymezuje jak lhůtu objektivní, tak lhůtu subjektivní. Subjektivní lhůta podle městského soudu počíná běžet okamžikem zjištění rozdílu mezi daní, která má být skutečně odvedena, a poslední známou daní, a končí uplynutím posledního dne měsíce následujícího po měsíci, v němž ke zjištění rozdílu došlo. Existence subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání a délka jejího běhu vyplývají přímo ze znění zákonného ustanovení a z jeho jazykového výkladu. Objektivní lhůta podle věty druhé § 141 odst. 1 daňového řádu pak vymezuje nejzazší možný termín pro podání dodatečného daňového přiznání, kterým je konec lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Uplyne-li jedna ze lhůt, zanikne povinnost, resp. oprávnění daňového subjektu, bez ohledu na to, že druhá lhůta ještě nebyla zcela

pokračování

vyčerpána. Z důvodové zprávy dle názoru městského soudu vyplývá pouze skutečnost, že pokud neuplyne subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání k dani nižší, je daňový subjekt oprávněn dodatečné přiznání podat po celou dobu běhu objektivní lhůty podle § 141 odst. 1 věty druhé daňového řádu. Subjektivní lhůtu k podání dodatečného daňového přiznání na daňovou povinnost nižší dovodil podle městského soudu rovněž Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 238/2014 – 52. Za nepřipadný naopak označil stěžovatelčin odkaz na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 – 60, č. 1438/2008 Sb. NSS.

[7] Dále se v odůvodnění napadeného rozsudku městský soud neztotožnil s žalobní námitkou poukazující na pořádkový charakter předmětné subjektivní lhůty. Ve shodě se žalovaným a správcem daně měl městský soud za to, že se jedná o lhůtu prekluzivní, tj. že s marným uplynutím lhůty právo daňového subjektu podat daňové přiznání na nižší daňovou povinnost zaniká. Pakliže je totiž daňový subjekt ze zákona oprávněn podat takové přiznání pouze v této lhůtě, pak *a contrario* jindy než v této lhůtě k tomu oprávněn logicky není. Podle městského soudu je rozdíl v tom, zda je podání dodatečného daňového přiznání povinností daňového subjektu (má-li být daň vyšší než daň dosavadní), nebo je takový úkon naopak jeho oprávněním (v případě nižší daně, než je dosud stanovena). Závěr o prekluzivním charakteru subjektivní lhůty podepřel městský soud odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2006, č. j. 5 Afs 75/2005 – 65, ze dne 5. 10. 2006, č. j. 7 Afs 158/2005 – 73, a ze dne 30. 9. 2015, č. j. 7 Afs 219/2015 – 22; k tomu podotkl, že judikaturu Nejvyššího správního soudu k předchozí úpravě daňového řízení (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) lze vztáhnout v rozsahu nyní posuzované právní otázky i na právní úpravu současnou (podle daňového řádu), a to pro podobnost obou verzí.

[8] Městský soud nepřisvědčil stěžovateli ani v tom, že dnem, kdy se dozvěděla o nižší daňové povinnosti, měl být až den 27. 9. 2016, kdy jí bylo zprostředkováno stanovisko daňového poradce k daňovým konsekvencím výše zmiňovaného rozsudku Vrchního soudu v Olomouci a současně doporučeno podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň. Soudní řízení ve věci sporných faktur trvalo několik let, a stěžovatelka tak měla příležitost seznámit se s možnými následky toho kterého rozhodnutí v oblasti daňové již v průběhu řízení. Zákon spojuje počátek běhu subjektivní lhůty přímo se zjištěním, že daň má být rozdílná od poslední známé daně. Tuto skutečnost stěžovatelka zjistila již z rozsudku, jímž byly faktury vystavené společnosti ČD Cargo shledány neopodstatněnými. Z toho mohla a měla i při obvyklých (nikoli nutně odborných) znalostech sama dovodit, že jí odvedená daň za plnění z těchto faktur nebyla odvedena důvodně. Městský soud uzavřel, že pro počátek běhu subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání byl rozhodný den 12. 7. 2016; lhůta tedy uplynula posledním dnem měsíce srpna 2016. Podala-li stěžovatelka dodatečné daňové přiznání až dne 5. 10. 2016, učinila tak až po marném uplynutí lhůty.

II. Kasační stížnost stěžovatelky

[9] Stěžovatelka podává kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[10] Trvá na tom, že daňový řád nestanovuje subjektivní lhůtu pro podání daňového přiznání na nižší daňovou povinnost. Relevance jazykového výkladu, o který se primárně opřel městský soud při interpretaci § 141 odst. 2 daňového řádu, je podle stěžovatelky umenšována ustálenou judikaturou Ústavního soudu.

[11] Podle stěžovatelky důvodová zpráva k § 141 odst. 2 daňového řádu uvádí, že „zásadní změna se navrhuje ohledně možnosti uplatnit dodatečné přiznání nebo dodatečné vyúčtování na nižší daň. Odst. 2 stanoví podmínky, za nichž lze toto dodatečné daňové tvrzení na daň nižší podat, přičemž je pro něj stanovena stejná lhůta jako při podání dodatečného přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň vyšší. Lhůta se tak oproti stávající právní úpravě prodlužuje na stejnou dobu, po kterou trvá povinnost podávat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň vyšší.“ Vzhledem k tomu, že povinnost daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší trvá dle § 141 odst. 1 daňového řádu po celou dobu běhu lhůty pro stanovení daně, je podle ní zřejmé, že po stejnou dobu trvá rovněž právo daňového subjektu na podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší. Ustanovení § 141 odst. 2 daňového řádu tedy svým odkazem směřuje ke lhůtě pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, nikoli k jednoměsíční subjektivní lhůtě dle § 141 odst. 1 tohoto zákona.

[12] Stěžovatelka na podporu své argumentace cituje rovněž z odborné literatury (BAXA, J.; a kol., *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 847 a s. 870, bod 7; dále KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. 2013, s. 725; NOVOTNÁ, M., a další, *Daňové řízení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 227).

[13] Jako další možný pohled na věc stěžovatelka uvádí, že se nemůže jednat o subjektivní lhůtu prekluzivní, nýbrž pořádkovou. Pokud by se jednalo o subjektivní lhůtu prekluzivní, potom by nutně musela být prekluzivní lhůtou i lhůta pro podání daňového přiznání na daň vyšší dle § 141 odst. 1 d. ř. Takový závěr však shledává absurdním, neboť např. úmyslným zmeškáním subjektivní lhůty by se daňový subjekt efektivně vyhnul povinnosti podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší. Odkazoval-li městský soud v napadeném rozsudku na dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu, má stěžovatelka za to, že ta se týkala předchozí právní úpravy, která byla odlišná. Dosavadní judikaturu nelze aplikovat; to dovozuje i z úmyslu historického zákonodárce vyjádřeného v důvodové zprávě. Jak subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší, tak i subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší je podle ní lhůtou pořádkovou. Slouží k určení okamžiku vyměření daně či k určení, zda došlo k podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší včas, anebo zda je zde důvod pro uložení pokuty za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu.

[14] Stěžovatelka upozorňuje na to, že podle § 144 odst. 2 daňového řádu se *za den doručení dodatečného platebního výměru daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, a bylo-li dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně.* Zákon tak výslovně předpokládá situaci, kdy dojde k opožděnému podání dodatečného daňového přiznání, tj. ke zmeškání subjektivní lhůty, a přesto dojde k vyměření daně.

pokračování

[15] Dále stěžovatelka odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 - 60, z něž cituje, 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. (...) je 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.*“

[16] Subjektivní lhůtu k podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň stěžovatelka přirovnává ke lhůtě pro zahájení postupu k odstranění pochybností podle § 89 odst. daňového řádu, s tím, že ani tato lhůta není svou povahou prekluzivní. Ostatně s nedodržením lhůty dle § 141 odst. 2 předmětného zákona není výslovně spojován zánik práva, jako je tomu naopak v případě lhůt uvedených v § 71 odst. 3, § 107 odst. 3 a 4, § 228 odst. 1 a § 155 odst. 7 daňového řádu.

[17] Třetí okruh stěžovatelčiných kasačních námitek se týká nesprávného určení počátku běhu subjektivní lhůty. V první řadě se stěžovatelka vymezuje vůči odkazu městského soudu na § 50b o. s. ř.; ten se podle stěžovatelčina názoru vztahuje na občanské soudní řízení, nikoli na řízení daňové, a proto je irelevantní co do určení počátku běhu subjektivní lhůty k podání daňového přiznání na nižší daňovou povinnost. Stěžovatelka má tudíž za to, že okamžik počátku běhu předmětné lhůty se neodvívá od času, kdy jí byl prostřednictvím zástupce doručen výše zmíněný rozsudek Vrchního soudu v Olomouci, nýbrž až od seznámení se s písemným stanoviskem daňové poradkyně ze dne 27. 9. 2016, ze kterého teprve získala informaci o tom, že její daňová povinnost má být nižší (se stanoviskem se seznámila dne 29. 9. 2016).

[18] Stěžovatelka podotýká, že interpretace rozsudku Vrchního soudu v Olomouci z hlediska daňových konsekvencí není zdaleka triviální otázkou, jak se patrně domnívá městský soud. Podání dodatečného daňového přiznání totiž není jedinou možnou reakcí, neboť v úvahu ještě přichází oprava výše daně dle § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, nebo obnova řízení dle § 117 daňového řádu. Pouze odborník může správně posoudit všechny skutkové okolnosti případu a vydat doporučení, kterou cestou se vydat. K tomu skutečně došlo, když daňová poradkyně vydala dne 27. 9. 2016 odborné stanovisko a doporučila stěžovateli podat dodatečná daňová přiznání. Stěžovatelka má za to, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016 – 40, na který odkazovala již ve své žalobě, lze na nyní posuzovanou věc použít, přičemž se neztotožňuje s názorem městského soudu, že se netýká subjektivní lhůty k podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost, když otázkou prekluze jsou správní orgány a soudy povinny zabývat se z úřední povinnosti (v odkazovaném rozsudku tedy musela být otázka prekluzivní povahy lhůty, resp. počátku běhu subjektivní lhůty, posouzena alespoň implicitně).

III. Vyjádření žalovaného

[19] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil podáním ze dne 27. 1. 2020. Ztotožnil se závěry městského soudu. Stěžovatelčinu argumentaci dovozující pořádkový charakter

subjektivní lhůty poukazem na § 144 odst. 2 daňového řádu považoval za nepřipadnou, neboť uvedené ustanovení se zabývá doměřením daně v souladu s tvrzením daňového subjektu a upravuje shodnou logikou postupy při vyměření daně a při doměřením daně v případech, kdy správce daně neměl pochybnosti o správnosti, úplnosti či průkaznosti řádného či dodatečného daňového přiznání. V posuzovaném případě však k doměřením daně v souladu s podaným dodatečným daňovým přiznáním nedošlo. Žalovaný má za to, že se nynější věci netýkají stěžovatelkou odkazovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu; soud v odkazovaných věcech řešil charakter lhůty dle § 89 odst. 4 daňového řádu, nikoli dle § 141 odst. 2 tohoto zákona.

[20] Ani v otázce počátku běhu subjektivní lhůty k podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost žalovaný nesouhlasí se stěžovatelčinou argumentací. Setrvává na názoru, že počátek běhu subjektivní lhůty byl stanoven správně ke dni 12. 7. 2016, kdy byl zástupci stěžovatelky doručen rozsudek „ČD Cargo“, z něhož stěžovatelka zjistila důvody pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší. Odkaz městského soudu na § 50b o. s. ř. byl namístě, neboť Vrchní soud v Olomouci rozhodoval ve věci soukromoprávního sporu stěžovatelky týkajícího se faktur stěžovatelky vystavených obchodní společností ČD Cargo, a.s. na úhradu výloh vzniklých z důvodu nedodržení jízdního řádu a prostojů. Městský soud správně hodnotil účinky doručení zmíněného rozsudku podle § 50b o. s. ř. Podle § 141 odst. 1 daňového řádu je skutečností určující počátek subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání zjištění existence důvodů pro jeho podání, a proto se v posuzovaném případě lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání odvíjí od doručení rozsudku „ČD Cargo“ stěžovatelce, tj. ode dne 12. 7. 2016. Z tohoto pohledu není pro posouzení počátku běhu subjektivní lhůty významné, kdy stěžovatelka na základě skutkových okolností, o nichž již věděla dříve, provedla jejich závěrečné hodnocení na základě písemného stanoviska své daňové poradkyně ze dne 27. 9. 2016.

IV. Spojení věcí

[21] Druhý senát projednává ve věci téhož stěžovatele dvě kasační stížnosti (sp. zn. 2 Afs 362/2019 a 2 Afs 363/2019), jež se týkají týchž rozhodných právních otázek (podmínky podání dodatečného daňového přiznání na daň z přidané hodnoty nižší než poslední známá daň) a skutkově jsou obdobné; liší se pouze konkrétními měsíčními zdaňovacími obdobími, za něž byla dodatečná daňová přiznání podána.

[22] Podle § 39 odst. 1 s. ř. s. *samostatné žaloby směřující proti témuž rozhodnutí anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, může předseda senátu usnesením spojit ke společnému projednání*. Druhý senát proto podle výše uvedeného ustanovení, konkrétně jeho druhé alternativy (žaloby směřující proti skutkově souvisejícím rozhodnutím), za použití § 120 s. ř. s. spojil obě věci ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 2 Afs 363/2019.

V. Důvody předložení věci rozšířenému senátu

[23] V projednávané věci jsou rozhodné dvě právní otázky.

[24] První z nich je, zda pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší platí vedle objektivní lhůty pro jeho podání, odpovídající lhůtě pro stanovení daně, i lhůta

pokračování

subjektivní, jež skončila koncem měsíce následujícího po měsíci, v němž by daňový subjekt zjistil, že daň má být nižší než poslední známá daň.

[25] Druhou právní otázkou je za předpokladu, že by se výše uvedená subjektivní lhůta na podání daňového přiznání na daň nižší vztahovala, to, jaká okolnost je rozhodná pro započetí běhu této lhůty, a tedy co přesně znamená pojem „zjištění“ daňovým subjektem, že daň má být nižší než poslední známá daň.

[26] Ohledně první rozhodné právní otázky druhý senát při předběžném posuzování věci zjistil, že byla již posouzena Nejvyšším správním soudem, a to způsobem, od něhož se druhý senát chce odchýlit.

[27] Dosavadní judikatura má za to, že pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší platí vedle objektivní lhůty pro jeho podání, odpovídající lhůtě pro stanovení daně, i lhůta subjektivní, jež skončí koncem měsíce následujícího po měsíci, v němž daňový subjekt zjistí, že daň má být nižší než poslední známá daň.

[28] V rozsudku ze dne 23. 11. 2020, č. j. 5 Afs 237/2018 – 41, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„stěžovatelka nedodržela ani subjektivní lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu. (...) Stěžovatelka měla podat daňové přiznání do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém zjistila, že daň byla stanovena v nesprávné výši. Skutečnost (tvrzení stěžovatelky), že část plnění z ledna 2013 nebyla dodána a další část byla reklamována, musela být stěžovatelce nepochybně známa nejpozději dne 31. 5. 2013, neboť tohoto dne vystavila dobropis 6313. Subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání proto marně uplynula dne 30. 6. 2013. (...) stěžovatelka nebyla oprávněna provést opravu daně v dodatečném daňovém přiznání ve smyslu § 43 ZDPH a § 141 odst. 2 daňového řádu již proto, že nedodržela ani jednu z lhůt pro podání dodatečného daňového přiznání.“*

[29] Podobně v rozsudku ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 238/2014 – 52, v němž uvedl, že *„podle tohoto ustanovení (§ 141 odst. 2 daňového řádu) byl daňový subjekt oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 citovaného ustanovení podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než byla poslední známá daň, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši. Lhůtou bylo třeba rozumět dle § 141 odst. 1 daňového řádu dobu do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt předmětné skutečnosti zjistil.“*

[30] Druhý senát při bližším zkoumání dospěl k závěru, že důvody pro výše uvedený závěr nejsou dostatečně přesvědčivé.

Ustanovení daňového řádu, jež je nutno vyložit k vyřešení rozhodné právní otázky, § 141 daňového řádu, včetně nadpisu zní:

Dodatečné daňové přiznání a dodatečné vyúčtování

(1) Zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení této dani.

(2) Daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla pravomocně

stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně.

(3) Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, není přípustné, pokud některé z rozhodnutí, z něhož vyplývá poslední známá daň, bylo učiněno podle pomůcek nebo vydáno na základě sjednání daně.

(4) Daňový subjekt je oprávněn ve lhůtách podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování, kterým se nemění poslední známá daň, ale pouze údaje daňovým subjektem dříve tvrzené.

(5) V dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování uvede daňový subjekt rozdíl oproti poslední známé dani a den jeho zjištění; v případě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavců 2 a 4 uvede i důvody pro jeho podání.

(6) Lhůta podle odstavce 1 věty první neběží po dobu, kdy není přípustné podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování.

(7) Daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem je splatná v náhradní lhůtě splatnosti, která je shodná s lhůtou podle odstavce 1 věty první.

[31] Již na první pohled je ze samotné dikce zmíněného ustanovení patrná jeho struktura a z ní plynoucí struktura souboru povinností a oprávnění daňového subjektu. Jakousi centrální částí celého ustanovení je jeho odstavec 1, který se týká povinnosti daňového subjektu podat daňové přiznání na daň vyšší. Odstavce 2 a 3 a odstavec 4 pak upravují oprávnění daňového subjektu (tj. nikoli jeho povinnost) podat daňové přiznání na daň nižší či daňové přiznání se změněnými údaji bez změny poslední známé daně. Legislativní konstrukce, kterou celý § 141 daňového řádu užívá, spočívá v definici pravidel a lhůt pro splnění povinnosti podle odstavce 1 a v pokynu k jakémusi obdobnému či přiměřenému užití tohoto odstavce stran časových parametrů při uplatnění práv podle odstavců 2 a 3 a podle odstavce 4. Je třeba zdůraznit, že ustanovení o povinnosti má být obdobně či přiměřeně užito na práva. Zákon žádného z těchto pojmů („obdobně“, „přiměřeně“) neužívá, nicméně pokyn ke zhruba takovému způsobu užití pravidel o povinnosti na práva plyne z formulací užívajících pojem „ve lhůtách podle odstavce 1“, které lze nalézt jak v odstavci 2, tak v odstavci 4.

[32] V odstavci 1 jsou časové dimenze splnění povinnosti stanoveny kombinací dvou lhůt. Tou první je (ve větě první daného odstavce upravená) lhůta subjektivní, počítaná od okamžiku, v němž daňový subjekt „zjistí“, že jeho *daň má být vyšší než poslední známá daň*. Druhá lhůta, objektivní, plyne z věty druhé uvedeného odstavce, podle níž povinnost podat daňové přiznání na daň vyšší „trvá“, *pokud běží lhůta pro stanovení daně*.

[33] Zákonný text přitom zdánlivě jasně rozlišuje v případech, kdy používá odkazy na odstavec 1, situace, kdy (i) odkazuje na celý tento odstavec (a snad tedy na obě lhůty) – jde o odstavce 2 a 4 –, a situace, kdy (ii) odkazuje pouze na lhůtu subjektivní (v odstavcích 6 a 7). Ve skutečnosti ovšem formulace zákona jasné nejsou. V odstavci 4 se užívá slova „lhůty“, tj. množného čísla, zatímco v odstavci 2 slova „lhůta“ (jednotné číslo), přičemž oba odstavce odkazují vždy na celý odstavec 1 a oba upravují podobnou materii (právo, nikoli povinnost, podat dodatečné daňové přiznání).

[34] Používá-li zákon legislativní technologii spočívající v tom, že pravidla o povinnosti mají být obdobně či přiměřeně použita na právo, je třeba nejprve určit, jaká je povaha

pokračování

obou lhůt podle věty první a věty druhé v odstavci 1, a z toho s ohledem na povahu a podstatu a také na rozdíly mezi povinnostmi podle odstavce 1 a právem podle odstavce 2 vyvodit, jak mají být uvedené lhůty, vztahující se na povinnost, obdobně či přiměřeně užity na situaci podstatně odlišnou, a sice na využití práva.

[35] Povaha lhůty objektivní, zakotvené ve větě druhé odstavce 1, se jeví být vcelku jasná - povinnost podat daňové přiznání na daň nižší zaniká spolu se zánikem práva státu vyměřit daň, tedy uplynutím lhůty pro stanovení daně (viz zejm. § 148 odst. 1 věta první daňového řádu a další ustanovení o prodlužování této lhůty). Účinek uplynutí lhůty pro stanovení daně je zde jasný a jednoznačný a plyne i přímo ze znění uvedené věty – povinnost podat daňové přiznání „trvá“, *pokud běží lhůta pro stanovení daně*, tedy *a contrario* netrvá (přestane existovat, zanikne) uplynutím této lhůty. Právním následkem uplynutí lhůty je zde tedy zánik povinnosti daňové přiznání podat. Logika navázání objektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší na lhůtu pro stanovení daně je zřejmá – zákonodárce chce i u tohoto typu nástroje k dodatečnému vyměření daně zachovat pravidlo, že daň lze vyměřit jen ve lhůtě pro stanovení daně.

[36] Z této logiky však současně plyne i pořádková, a nikoli prekluzivní povaha lhůty subjektivní – povinnost podat dodatečné přiznání na daň vyšší končí až uplynutím lhůty pro stanovení daně, trvá tedy i poté, co uplyne lhůta subjektivní. Subjektivní lhůta zde tedy na rozdíl od objektivní lhůty nezpůsobuje zánik povinnosti podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší; její nedodržení má pro daňový subjekt vést k jinému následku. Subjektivní lhůta v tomto případě tedy nemá funkci časového omezení povinnosti, nýbrž je jakousi „nadstavbou“ - její uplynutí má vést k jinému (pro daňový subjekt nepříznivému) následku. Tato vlastnost subjektivní lhůty musí být zohledněna při zvažování, zda subjektivní lhůta má být obdobně či přiměřeně užita i na dodatečné daňové přiznání na daň nižší.

[37] Z věty první odstavce 1, týkající se subjektivní lhůty, rozhodně neplyne, že nepodáním dodatečného daňového přiznání na daň vyšší a neuhrazením rozdílné částky v této lhůtě obě povinnosti zanikají. Právě naopak. Nesplněním uvedených povinností řádně a včas se daňový subjekt dostane do „prodlení“ s jejich plněním, což znamená, že povinnost je splnit trvá i nadále, ale je doplněna sankcí (v obecném právně teoretickém, nikoli v trestněprávním smyslu slova), tedy nástupem sekundární právní povinnosti. U prodlení s podáním dodatečného daňového přiznání nastupuje zejména sekundární povinnost platit pokutu za opožděné tvrzení daně, pokud by daňový subjekt povinnost podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší splnil sice opožděně, avšak nakonec splnil [§ 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu], případně tuto pokutu a navíc ještě penále, pokud by tuto povinnost nesplnil nikdy [§ 250 odst. 4 a § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, viz též § 251 odst. 4 větu první téhož zákona *a contrario*]. Lze tedy uzavřít, a to ve shodě s argumentací stěžovatelky, že právním následkem nepodání daňového přiznání na daň vyšší v subjektivní lhůtě podle věty první odstavce 1 vskutku není zánik povinnosti toto daňové přiznání podat.

[38] Ve světle výše uvedeného je třeba vykládat pravidla o lhůtách týkajících se práva podle odstavce 2. Že mají být na situace dodatečných daňových přiznání na daň nižší užita

ustanovení o obou lhůtách, snad plyne – jak již bylo výše vyloženo – z dikce té části odstavce 2, která odkazuje na odstavec 1.

[39] U práva podle odstavce 2 je opět situace jednodušší, pokud jde o lhůtu objektivní. Toto právo „trvá“, *pokud běží lhůta pro stanovení daně*, tedy *a contrario* netrvá (přestane existovat, zanikne) uplynutím této lhůty.

[40] Podstatně složitější je však situace u subjektivní lhůty. Pokyn zákonodárce ohledně subjektivní lhůty podle věty první odstavce 1 je takový, jak výše vyloženo, že právním následkem nedodržení této lhůty daňovým subjektem nemá být zánik povinnosti daňové přiznání na daň vyšší podat, nýbrž trvání této povinnosti i nadále do jejího zániku uplynutím lhůty objektivní, případně do jejího zániku opožděným splněním, za současného nástupu sekundárních právních povinností sankčního charakteru. Takovouto sekundární právní povinnost však nelze najít v případě, kdy podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší je právem, avšak nikoli povinností daňového subjektu. Za běžných okolností by neučinění relevantního právního jednání, jež je v dispozici potenciálně jednajícího (může, ale nemusí relevantně jednat, a to podle své vůle) ve lhůtě k tomu vymezené mělo vést k zániku práva takto jednat. Výslovná zmínka o zániku práva podle odstavce 2 v tomto odstavci však chybí a nelze ji dovodit ani z dalších odstavců § 141 daňového řádu, ani z obecných ustanovení o lhůtách či z jiných ustanovení tohoto zákona. S nedodržením lhůt totiž daňový řád spojuje následky výslovně stanovené ve vztahu k té které konkrétní lhůtě – obecné ustanovení, které by subsidiárně uvádělo například, že není-li stanoveno jinak, marným uplynutím lhůty k uplatnění práva toto právo zaniká, nelze v daňovém řádu nalézt. Dovožovat zánik práva marným uplynutím subjektivní lhůty k uplatnění práva podle odstavce 2 bez dalšího nelze ani hledáním obdob či podobností s mechanismem působení subjektivní lhůty podle věty první odstavce 1. Právní následek nedodržení subjektivní lhůty podle věty první odstavce 1 je totiž jiný než zánik povinnosti – je jím nástup určitých sekundárních právních povinností, jak bylo vyloženo výše. Ve vztahu k nedodržení subjektivní lhůty podle odstavce 2 však žádnou takovou sekundární povinnost dovozovat nelze, jelikož tyto sekundární právní povinnosti se vztahují k nedodržení primární povinnosti, nikoli k opožděnému využití práva. Jinak řečeno, daňový subjekt nemůže být postižen uložením pokuty za opožděné tvrzení daně či pokuty za porušení nepeněžitě povinnosti jednoduše proto, že on nemá povinnost podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, nýbrž právo (možnost) tak učinit.

[41] Silným argumentem pro závěr, že i v případě podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší nemá mít subjektivní lhůta za následek zánik práva toto přiznání podat, je ustanovení § 144 odst. 1 a zvláště pak 2 daňového řádu: *(1) Neodchyluje-li se doměřovaná daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek doměření oznamovat dodatečným platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola. Dodatečný platební výměr správce daně založí do spisu. (2) Za den doručení dodatečného platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, a bylo-li dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně.* Ze závěrečné pasáže odstavce 2, jakož i jiných částí zmíněného ustanovení plyne, že zákonodárce nečiní žádný rozdíl mezi dodatečným daňovým přiznáním na daň vyšší a na daň nižší. S oběma zachází

pokračování

stejně i ohledně dne doručení fiktivního platebního výměru - u obou zejména počítá s tím, že dodatečné daňové přiznání bylo podáno opožděně. Stěží opožděnost může spojit s objektivní lhůtou, neboť ta je svázána se lhůtou pro stanovení daně, v níž jediné lze vyměřit či doměřit daň (§ 148 odst. 1 věta první daňového řádu *a contrario*). Podání dodatečného daňového přiznání po lhůtě pro stanovení daně proto nemůže vést k dodatečnému vyměření daně platebním výměrem, nýbrž k zastavení daňového řízení [v úvahu připadá zejména důvod podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, podle něhož správce daně rozhodnutím řízení zastaví, nelze v řízení pokračovat z důvodů, které stanoví zákon]. Pravidlo o dni vydání fiktivního platebního výměru v případě opožděného podání dodatečného daňového přiznání se tedy musí vztahovat na nedodržení jiné lhůty, přičemž jiná než subjektivní nepadá v úvahu. I uvedené ustanovení tedy naznačuje, že u práva podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší subjektivní lhůta buď vůbec není, anebo je, ale ne taková, že by její marné uplynutí znamenalo zánik práva toto přiznání podat (u povinnosti podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší je nesporné, jak výše vyloženo, že pro ni subjektivní lhůta platí, avšak stejně tak je nesporné, že její marné uplynutí neznamená zánik povinnosti toto přiznání podat).

[42] Na druhé straně je zjevné, že pokud zákonodárce na právo podle odstavce 2 vskutku chtěl vztáhnout obdobu subjektivní lhůty podle věty první odstavce 1 (a toto možná měl v úmyslu učinit, odkázal-li v odstavci 2 na lhůtu podle celého odstavce 1, tedy na lhůtu tvořenou kombinací lhůty subjektivní a objektivní), měl by mít tento jeho normativní počín nějaký právní následek, neboť obecně vzato racionální zákonodárce jen výjimečně tvoří pravidla chování bez právních následků. Jedinou cestou jak shledat, že nevyužití práva podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší v subjektivní lhůtě obdobné té, která je pro povinnost podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší zakotvena ve větě první odstavce 1, má určitý právní následek, je říci, že toto právo zaniká marným uplynutím subjektivní lhůty k jeho podání, a dovodit tento následek z obecných principů práva a ze smyslu a účelu lhůt jako nástrojů k dosažení právní jistoty (v obecné rovině lze toto pojetí nalézt v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, č. 1837/2009 Sb. NSS, viz zejm. jeho body 17-20). To by bylo obecně vzato možné i ve veřejném právu, ovšem jen za předpokladu, že by nedošlo ke zkrácení práv daňového subjektu oproti rozsahu práv, jenž plyne z prostého znění zákona (ostatně i ve zmíněném rozsudku dovodil Nejvyšší správní soud lhůtu omezující časový prostor pro působení státu vůči jednotlivci, ne naopak). Právě tato okolnost však takovému výkladu opřenému o principy práva brání. Výklad daňových zákonů nad rámec prostého znění zákona způsobem, jenž jde k tíži daňového subjektu, je totiž zásadně nepřípustný. Princip *in dubio pro libertate* je ostatně řadu let součástí stálé judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, č. 1778/2009 Sb. NSS, zejm. bod 52).

[43] Nezbyvá tedy než se spokojit se závěrem, že v důsledku nejasnosti zákonné úpravy je pravidlo, že dodatečné daňové přiznání na daň nižší je třeba podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil, že jeho daň má být vyšší než poslední známá daň - pokud vskutku takové pravidlo z odstavce 2 v kombinaci s odstavcem 1 plyne -, imperfektní, tedy právním pravidlem, jehož nedodržení nemá právní následek. V takovém případě je jediným časovým omezením práva podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší objektivní lhůta spojená se lhůtou pro stanovení daně.

[44] Dalším silným argumentem pro uvedený závěr jsou i rozdíly v podmínkách pro splnění povinnosti podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší a pro využití práva podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší. U povinnosti se v odstavci 1 vychází z toho, že daňový subjekt je povinen určitým způsobem (a v určité lhůtě) jednat, zjistí-li, že *daň má být vyšší než poslední známá daň*. V odstavci 2 však je daňový subjekt oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, *jestliže daň byla pravomocně stanovena v nesprávné výši*. U práva podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší tedy text zákona v odstavci 2 vůbec neužívá onoho subjektivního prvku, na nějž je navázáno započetí běhu subjektivní lhůty, a sice zjištění samotného daňového subjektu, že daň má být nižší než poslední známá daň. Zákon zmiňuje jiný rozhodný rys – objektivní skutečnost pravomocného stanovení daně v nesprávné výši. Pokud by racionální zákonodárce chtěl, aby i u práva podle odstavce 2 mělo být rozhodným rysem zjištění samotného daňového subjektu, že daň má být nižší než poslední známá daň, lze předpokládat, že by i v tomto odstavci užil stejných slov, zvláště pak učinil-li tak v jiných ohledech (zákon zejména pro oba typy situací důsledně užívá shodných pojmů „daň má být vyšší/nižší než poslední známá daň“). Je tedy velmi dobře možné, že zákonodárce ve skutečnosti nezamýšlel u dodatečného daňového přiznání na daň nižší zavádět vedle objektivní lhůty navázané na lhůtu pro stanovení daně i lhůtu subjektivní a odkaz na „lhůtu podle odstavce 1“ mínil – jazykově nedůsledně, jak ostatně učinil i v jiných ohledech v odstavcích 2 a 4, jak shora zmíněno – pouze jako odkaz na lhůtu objektivní, zakotvenou ve druhé větě odstavce 2, neboť zamýšlel po celou dobu běhu této objektivní lhůty daňovému subjektu umožnit provést korekci daňové povinnosti v jeho prospěch.

[45] Stát ostatně nic netratí na tom, uplatní-li daňový subjekt své právo podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší později než bezprostředně poté, co si ohledně konkrétní daňové povinnosti uvědomí, že takové právo má. Lhůta pro vrácení eventuálního vratitelného přeplatku totiž státu v tomto případě začne běžet až v návaznosti na vznik jeho povinnosti vrátit daňovému subjektu takový vratitelný přeplatek. Tato povinnost může vzniknout teprve poté, co na základě úkonu samotného daňového subjektu (podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší) správce daně koriguje ve prospěch daňového subjektu jeho poslední známou daň. Jediné, co by tedy správce daně získal tím, že by pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší platila subjektivní lhůta, by byla právní jistota, že z důvodu, od jehož zjištění daňovým subjektem by subjektivní lhůta začala běžet, by po jejím uplynutí již nebylo možno toto přiznání podat. Uvedený důsledek je ovšem v značném napětí se základním cílem správy daní, a sice správným zjištěním a stanovením daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Tento cíl se ovšem slovně promítá i v již zmiňovaném znění odstavce 2, v němž se hovoří o právu podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, *jestliže daň byla pravomocně stanovena v nesprávné výši*. K cíli správy daní podle současného daňového řádu viz již ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž lze jako klíčová rozhodnutí zmínit rozsudky ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, a ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 - 33, č. 3015/2014 Sb. NSS, bod 36.

VI. Závěr

[46] Druhý senát tedy shrnuje a uzavírá, že podle jeho názoru jediným časovým omezením práva podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší je objektivní lhůta spojená

pokračování

se lhůtou pro stanovení daně. Tento právní názor však druhý senát nemůže zaujmout sám, neboť by se odchýlil od právního názoru již vyjádřeného ve shora citovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu.

[47] Podle § 17 odst. 1 s. ř. s., *dospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Při postoupení svůj odlišný právní názor zdůvodní.* Druhý senát proto věc s výše uvedeným odůvodněním postupuje rozšířenému senátu.

Poučení: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** přípustné opravné prostředky.

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa, JUDr. Filip Dienstbier, JUDr. Zdeněk Kühn, JUDr. Petr Mikeš, JUDr. Barbara Pořízková, Mgr. Aleš Roztočil a JUDr Karel Šimka.

Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V Brně dne 30. listopadu 2021

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu