



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy Filipa Dienstbiera a soudců Aleše Roztočila, Lenky Krupičkové, Zdeňka Kühna, Petra Mikeše, Barbary Pořízkové a Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **ARGO LOGISTICS, s.r.o.**, se sídlem U Hranic 3221/16, Strašnice, Praha 10, 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, o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 6. 11. 2019, č. j. 9 Af 1/2018 – 53 a 9 Af 7/2018 - 46,

t a k t o :

- I. **Rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 6. 11. 2019, č. j. 9 Af 1/2018 – 53 a 9 Af 7/2018 - 46, se ruší.**
- II. **Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 11. 2017, č. j. 49632/17/5100-41457-712281 a 49633/17/5100-41457-712281, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- III. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na nákladech řízení o žalobách a o kasačních stížnostech částku celkem 57 866 Kč k rukám zástupkyně žalobkyně JUDr. Mileny Novákové, advokátky se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci jde o posouzení právní otázky, zda pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší platí vedle objektivní lhůty odpovídající lhůtě pro stanovení daně i lhůta subjektivní, jež by běžela do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž daňový subjekt zjistil, že daň má být nižší než poslední známá daň.

II. Dosavadní řízení

[2] Žalobkyně podala dne 29. 9. 2016 k poštovní přepravě dodatečná daňová přiznání na nižší daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2008 a červenec 2008. Správci daně byla podání doručena dne 5. 10. 2016. Za den zjištění rozdílu oproti poslední známé dani žalobkyně označila 29. 9. 2016. Nesprávná výše dosud tvrzené a stanovené daně pro obě zdaňovací období měla být důsledkem toho, že žalobkyně nesprávně odvedla daň za plnění, která však neuskutečnila. Že plnění ve skutečnosti nebyla poskytnuta, 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 právního sporu žalobkyně se společností ČD Cargo a.s., v němž Vrchní soud v Olomouci na konci odůvodnění konstatoval, že pohledávky vyúčtované žalobkyní společnosti ČD Cargo na základě 4 faktur spadajících do uvedených zdaňovacích období nemají reálný podklad. Za tyto faktury nicméně žalobkyně v minulosti již odvedla DPH.

[3] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) rozhodnutími ze dne 24. 2. 2017, č. j. 1354730/17/2003-52521-105891 a 1354678/17/2003-52521-105891, zastavil doměřovací řízení zahájené podáním dodatečných daňových přiznání na nižší daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2008 a červenec 2008. Shledal totiž, že v řízeních nebylo možné pokračovat pro zjevnou nepřípustnost podání dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, spočívající v pozdním podání dodatečných daňových přiznání na nižší daňovou povinnost.

[4] V záhlaví uvedenými rozhodnutími žalovaný na základě odvolání žalobkyně změnil rozhodnutí správce daně 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. Důvodem pro zastavení řízení i v rozhodnutích žalovaného zůstala 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. Ve zbývajícím rozsahu byla prvostupňová rozhodnutí žalovaným potvrzena.

[5] Podle žalovaného pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší stanoví daňový řád subjektivní lhůtu do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil důvody pro jeho podání. Zmíněný rozsudek Vrchního soudu v Olomouci byl žalobkyni doručen dne 12. 7. 2016, kdy rovněž nabyl právní moci; žalovaný se ztotožnil se správcem daně, že právě tehdy se žalobkyně 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] Žalobkyně brojila proti rozhodnutím žalovaného žalobou, Městský soud v Praze nadepsanými rozsudky shodného obsahu žaloby zamítl (poté co vyloučil žalobu proti jednomu z rozhodnutí k samostatnému projednání). Neztotožnil se s námitkou

pokračování

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 její délka vyplývají přímo ze znění zákona 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 oprávnění daňového subjektu, bez ohledu na to, že druhá lhůta ještě neuběhla. Z důvodové zprávy vyplývá, že pokud neuplyne subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, je daňový subjekt oprávněn dodatečně 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 potvrdil rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 238/2014 - 52.

[7] Městský soud odmítl i žalobní námitku, že subjektivní lhůta má pouze pořádkovou povahu. Jedná se o lhůtu prekluzivní, u které marným uplynutím lhůty právo daňového subjektu podat daňové přiznání na nižší daňovou povinnost zaniká. Pakliže je 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. Je totiž 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 podpořil městský soud odkazem na rozsudky NSS 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 zákonů.

[8] Městský soud nepřisvědčil žalobkyni 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 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 žalobkyně tak měla příležitost seznámit se s možnými následky toho kterého rozhodnutí v daňové oblasti již v průběhu řízení. Zákon spojuje počátek běhu subjektivní lhůty přímo se zjištěním, že daň má být rozdílná od poslední známé daně. Tuto skutečnost žalobkyně 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 žalobkyně dodatečné daňové přiznání až dne 5. 10. 2016, učinila tak až po marném uplynutí lhůty.

III. Kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti oběma rozsudkům městského soudu obsahově shodné kasační stížnosti. Trvá na tom, že daňový řád nestanovuje subjektivní lhůtu pro podání daňového přiznání na nižší daňovou povinnost. Jazykový výklad, o který se primárně opřel městský soud při interpretaci § 141 odst. 2 daňového řádu, nemůže být ve světle judikatury Ústavního soudu rozhodující výkladovou metodou. 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 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.

[10] Ve vztahu k subjektivní lhůtě se nemůže jednat o 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 daňového řádu. Takový závěr je však absurdní, 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, ta se týkala předchozí právní úpravy, která byla odlišná. Jak subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší, tak i subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, je 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.

[11] 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.

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

[13] Třetí okruh kasačních námitek se týká nesprávného určení počátku běhu subjektivní lhůty (pro případ, že soud shledá existenci této lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší). Tyto námítky vzhledem k závěru, k němuž rozšířený senát dospěl (viz níže), není třeba blíže rekapitulovat.

pokračování

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasačním stížnostem odmítl argumentaci stěžovatelky dovozující pořádkový charakter subjektivní lhůty poukazem na § 144 odst. 2 daňového řádu. Uvedené ustanovení se zabývá doměřením daně v souladu s tvrzením daňového subjektu a upravuje shodnou logikou postupy při vyměření daně a při doměření daně v případech, kdy správce daně neměl pochybnosti o správnosti, úplnosti či průkaznosti řádného či dodatečného daňového přiznání. V posuzovaném případě však k doměření daně v souladu s podaným dodatečným daňovým přiznáním nedošlo. Ani v otázce počátku běhu subjektivní lhůty k podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost žalovaný nesouhlasil se stěžovatelkou. Ani jeho názor k této otázce není třeba podrobněji reprodukovat.

IV. Důvody předložení věci rozšířenému senátu

[15] Druhý senát NSS, kterému byla věc přidělena, spojil řízení o obou kasačních stížnostech podaných stěžovatelkou dle § 39 odst. 1 s. ř. s. ke společnému projednání. Zároveň věc postoupil rozšířenému senátu.

[16] Postupující senát při předběžném posuzování věci zjistil, že Nejvyšší správní soud se k otázce existence subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší již vyjádřil. 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. Uvedl to v rozsudku ze dne 23. 11. 2020, č. j. 5 Afs 237/2018 - 41, a v rozsudku ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 238/2014 - 52.

[17] Druhý senát naproti tomu dospěl k odlišnému názoru. Ze samotné dikce § 141 vyplývá, že 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. Pravidla obsažená v uvedených odstavcích pak představují jakýsi pokyn k obdobnému či přiměřenému užití odstavce 1 stran časových parametrů při uplatnění práv podle odstavců 2 a 3 a podle odstavce 4. Ustanovení o povinnosti tak 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.

[18] Zákonný text 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).

[19] Povaha objektivní lhůty k podání dodatečného daňového přiznání je vcelku jasná - povinnost podat daňové přiznání na daň vyšší 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). Právním následkem uplynutí lhůty je zde tedy zánik povinnosti daňové přiznání podat. Z této logiky 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: povinnosti platit pokutu za opožděné tvrzení daně 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*].

[20] 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 z dikce té části odstavce 2, která odkazuje na odstavec 1. Pokud jde o lhůtu objektivní, je věc jasná. 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 povinností sankčního charakteru. Takovouto sekundární 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 však chybí. V daňovém řádu nelze nalézt ani obecné ustanovení, které by subsidiárně uvádělo, že marným uplynutím lhůty k uplatnění práva toto právo zaniká.

[21] Silným argumentem pro závěr, že i v případě podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší nemá mít uplynutí subjektivní lhůty za následek zánik práva toto přiznání podat, je § 144 odst. 1 a zvláště pak 2 daňového řádu, podle kterého *[n]eodchyluje-li se doměřovaná daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek doměření oznamovat dodatečným platebním výměrem (...)* *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 stejně i ohledně dne doručení fiktivního platebního výměru - u obou zejména počítá s tím, že dodatečné daňové přiznání bylo podáno opožděně. Stěží opožděnost může spojovat s objektivní lhůtou, neboť ta je svázána se lhůtou pro stanovení daně, v níž jedině 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 musí vést k zastavení daňového řízení. 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

pokračování

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.

[22] Pokud zákonodárce na právo podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší vskutku chtěl vztáhnout obdobu subjektivní lhůty podle věty první odstavce 1 (a toto možná měl v úmyslu, 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 počin nějaký právní následek, neboť obecně vzato racionální zákonodárce jen výjimečně tvoří pravidla chování bez právních následků. Jediným myslitelným právním následkem nedodržení subjektivní lhůty v takovém případě může být zánik práva podat dodatečné daňové přiznání marným uplynutím subjektivní lhůty k jeho podání, a dovést tento následek z obecných principů práva a ze smyslu a účelu lhůt jako nástrojů k dosažení právní jistoty. 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. Výklad daňových zákonů nad rámec prostého znění zákona způsobem, jenž jde k tíži daňového subjektu, je totiž zásadně nepřijatelný. Princip *in dubio pro libertate* je ostatně řadu let součástí stálé judikatury NSS.

[23] Postupující senát uzavřel, 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 byla stanovena v nesprávné výši (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.

[24] 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 neuznává onoho subjektivního prvku, na nějž je navázáno započítání 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) 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.

[25] 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. Jediným účelem aplikace subjektivní lhůty na oprávnění k podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší 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 ve značném napětí se základním cílem správy daní, a sice správným zjištěním a stanovením daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu).

[26] Podle názoru postupujícího senátu je tedy jediným časovým omezením práva podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší objektivní lhůta spojená 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.

V. Pravomoc rozšířeného senátu

[27] Rozšířený senát nejprve zvážil, zda má pravomoc rozhodnout spornou právní otázku (§ 17 odst. 1 s. ř. s.).

[28] Ověřil, že v rozsudku ze dne 23. 11. 2020, č. j. 5 Afs 237/2018 - 41, bodech 30 až 33, 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.*“ Podobně v rozsudku ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 238/2014 - 52, bod 23, Nejvyšší správní soud 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.*“ Z uvedeného je zřejmé, že přinejmenším v těchto rozhodnutích Nejvyšší správní soud shledal, že daňový subjekt má právo podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší dle § 141 odst. 2 daňového řádu pouze „ve lhůtě dle odst. 1“, která zahrnuje vedle objektivní lhůty pro stanovení daně též lhůtu subjektivní, která běží do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž se daňový subjekt dozvěděl, že daň byla stanovena v nesprávné výši, tj. vyšší, než měla být.

[29] V nyní projednávané věci se postupující senát proti tomuto názoru prvního a pátého senátu vymezuje, a naopak se ztotožňuje s názorem stěžovatelky, že subjektivní lhůtu

pokračování

stanovenou v § 141 odst. 1 daňového řádu pro povinnost podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší nelze vůbec aplikovat na oprávnění podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší dle § 141 odst. 2 daňového řádu.

[30] Pro založení pravomoci rozšířeného senátu je podstatné to, že druhý senát v usnesení o postoupení této věci rozšířenému senátu dospěl k názoru odlišnému od názoru vysloveného v rozsudcích č. j. 5 Afs 237/2018 - 41 a č. j. 1 Afs 238/2014 - 52. Pravomoc rozšířeného senátu k rozhodnutí o této otázce je tedy dána.

VI. Názor rozšířeného senátu na spornou právní otázku

[31] Jádrem sporu v posuzované věci je výklad § 141 odst. 2 ve spojení s odstavcem 1 daňového řádu.

[32] Ustanovení § 141 daňového řádu zní (zdůraznění doplnil rozšířený senát):

§ 141

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 o 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.

[33] Z hlediska gramatického výkladu je nejprve třeba upozornit, že v odstavci 1, který se týká podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší než poslední známá daň, jsou uvedeny dvě lhůty. V první větě je stanovena lhůta subjektivní, která se odvíjí ode dne, kdy daňový subjekt zjistil, že jeho skutečná daňová povinnost je odlišná od daně pravomocně stanovené správcem daně. Ve druhé větě pak je pro podání dodatečného daňového přiznání stanovena lhůta objektivní, která je shodná se lhůtou pro stanovení daně (§ 148 daňového řádu). Na to pak navazují další ustanovení obsažená v § 141 daňového řádu. V odstavci šestém a sedmém se výslovně odkazuje na lhůtu obsaženou v „odstavci 1 větě první“, tj. na subjektivní lhůtu. V odstavci 4 se odkazuje na obě „lhůty“ stanovené v odstavci 1, tj. lhůtu subjektivní i objektivní.

[34] Od takto jednoznačně v jednotlivých odstavcích § 141 daňového řádu stanovených lhůt se pak odlišuje odstavec 2, který odkazuje na „*lhůtu podle odstavce 1*“, aniž by však jasně specifikoval, na kterou ze lhůt stanovených v odstavci 1 odkazuje (zda na lhůtu subjektivní nebo na lhůtu objektivní). V legislativní činnosti platí zásada, že pokud je záměrem zákonodárce označit stejný předmět či stanovit shodné pravidlo, použije k tomu shodného výrazu. Naopak pokud použije jiných slov (výrazů), jde o indikátor, že význam takto použitých odlišných slov má být zpravidla vykládán rovněž odlišně (zásada terminologické jednoty, resp. zákazu synonymického výkladu, blíže srov. Wintř, J.: *Metody a zásady interpretace práva*, Praha, Auditorium, 2013, str. 53 - 56). To platí především při výkladu různých ustanovení téhož předpisu, a tím spíše je třeba tuto zásadu zohlednit při výkladu jediného ustanovení (zde § 141 daňového řádu). Při zohlednění této zásady pak lze učinit závěr, že slovy „*ve lhůtě podle odstavce 1*“ použitými v § 141 odst. 2 není míněna lhůta subjektivní, neboť v takovém případě by zákonodárce logicky použil stejných slov jako v odstavcích 6 a 7 (tj. „*lhůta podle odstavce 1 věty první*“, které nepochybně odkazují právě na tuto lhůtu. Slova použitá na začátku odstavce druhého pak zřejmě nemají být vykládána ani tak, že by odkazovala na obě lhůty stanovené v odstavci 1, neboť v takovém případě by byl použit stejný výraz jako v odstavci 4 („*ve lhůtách podle odstavce 1*“), který jasně odkazuje na subjektivní i objektivní lhůtu stanovenou v prvním odstavci. Vylučovací metodou potom lze dospět k závěru, že se jedná o lhůtu objektivní, jako onu „*lhůtu podle odstavce 1*“, na niž odstavec 2 odkazuje.

[35] Je ostatně logické, že lhůtou podle odstavce 1 musí být míněna právě lhůta objektivní. Pokud by tomu tak nebylo, vedlo by to k závěru, že dodatečné daňové přiznání na daň nižší je možné podat i po uplynutí lhůty pro stanovení daně. To by ovšem bylo absurdní, neboť takové podání by nemohlo vést k doměření daně dle § 143 daňového řádu.

[36] Rozšířený senát si je vědom toho, že „[j]azykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad *e ratione legis atd.*)“ (nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, č. 30/1998 Sb.). Shora naznačený výklad § 141 odst. 2 daňového řádu učiněný gramatickou metodou je proto nutné ověřit za pomoci dalších výkladových metod.

[37] Při historickém výkladu zákonů lze zpravidla vycházet z vůle historického zákonodárce zjistitelné např. z důvodové zprávy k danému předpisu, je-li k dispozici, zejména pokud z historie projednávání v zákonodárných orgánech nevyplývá vůle odchýlit se od původního předloženého návrhu, k němuž byla důvodová zpráva zpracována. Zejména je tedy třeba ověřit, zda výsledně schválený text daného ustanovení odpovídá zpracovanému návrhu, k němuž se důvodová zpráva vyjadřuje, respektive, zda z debaty zákonodárců (zachycené ve stenografických záznamech z jednání Poslanecké sněmovny či Senátu) nelze seznat jiný úmysl, který by záměr vyjádřený v důvodové zprávě relativizoval či mu protiřečil (srov. k tomu obecně usnesení rozšířeného senátu ze dne 11. 11. 2021, čj. 4 Ao 3/2021 - 117, č. 4278/2022 Sb. NSS, „*obnisko náказы*“, body 24, 29 a 30).

[38] V případě daňového řádu lze uvést, že byl projednáván Parlamentem jako vládní návrh zákona (sněmovní tisk č. 685/0, funkční období 2006 – 2010). Ustanovení § 141 nebylo v průběhu projednávání návrhu jakkoli dotčeno změnami, navrhované znění je

pokračování

shodné se zněním schváleným, včetně označení jako § 141. (Rozšířený senát zde upozorňuje, že ačkoli § 141 byl následně novelizován s účinností od 1. 1. 2012 zákonem č. 458/2011 Sb., shora citované relevantní části tohoto ustanovení týkající se lhůt nijak změnou dotčeny nebyly.) Ani z průběhu diskusí ve Sněmovně a v Senátu nelze zjistit cokoli, co by modifikovalo záměr vyjádřený v důvodové zprávě.

[39] Důvodová zpráva k § 141 odst. 2 daňového řádu uvádí následující: „*Zásadní změna se navrhuje ohledně možnosti uplatnit dodatečné přiznání nebo dodatečné vyúčtování na nižší daň. Odstavec 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.*“ (podtržení doplnil rozšířený senát). Z citované pasáže nevyplývá záměr tvůrců tohoto ustanovení vázat oprávnění k podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší na běh subjektivní lhůty, nýbrž pouze záměr omezit toto oprávnění lhůtou objektivní (tj. lhůtou pro stanovení daně).

[40] Zde lze připomenout, že v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do konce roku 2010, bylo dodatečné daňové přiznání upraveno v § 41, jehož odstavec 1 (první tři věty) zněl takto: „*Zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší, než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání nebo hlášení. V dodatečném daňovém přiznání nebo hlášení uvede daňový subjekt i den zjištění důvodů pro jeho podání. V této lhůtě je dodatečná daň též splatná. Nestanoví-li tento nebo jiný daňový zákon jinak, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší lze podat za podmínek stanovených v odstavci 4, a to ve stejné lhůtě, která je stanovena pro dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší; účinky nastávají dnem uplynutí lhůty pro jeho podání.*“

[41] Závěru o možnosti podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší po celou dobu běhu (objektivní) lhůty pro stanovení daně nijak neodporuje ani teleologický výklad, ostatně přílehlavé úvahy v tomto směru uvedl druhý senát v usnesení o postoupení věci rozšířenému senátu. Takové oprávnění daňového subjektu je zcela v souladu s cílem správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně; ostatně dodatečné daňové přiznání jako základ pro naplnění tohoto cíle uvádí výslovně § 1 odst. 3 daňového řádu. Veřejné rozpočty v důsledku liknavosti daňového subjektu při uplatnění jeho práva na podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší nebudou nelegitimně poškozeny. Prostředky odpovídající případnému přeplatku na dani, který může v důsledku podání daňového přiznání na daň nižší a následného stanovení daně v souladu s tímto dodatečným daňovým přiznáním vzniknout, nejsou totiž nijak úročeny; důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší nemůže být pochybení správce daně (§ 141 odst. 2 na konci daňového řádu), které by jinak mohlo mít (při splnění dalších podmínek) za následek povinnost zaplatit úrok z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu. Případné odložení podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší tak může přinést určitou újmu pouze samotnému daňovému subjektu, který tak prodlužuje dobu, po kterou nemůže nakládat s daní, kterou uhradil v nesprávné (vyšší) výši.

[42] Chybějící subjektivní lhůta dle § 141 odst. 1 větě první daňového řádu ve vztahu k dodatečnému daňovému přiznání na daň nižší pak neznamená ani ohrožení samotného

smyslu a účelu lhůt. Tím je „*snížení entropie (neurčitosti) při uplatňování práv, resp. pravomocí, časové omezení stavu nejistoty v právních vztazích (což hraje zejména důležitou roli z hlediska dokazování v případech sporů), urychlení procesu rozhodování s cílem reálného dosažení zamýšlených cílů. Tyto důvody vedly k zavedení lhůt již před tisíci lety.*“ (shora cit. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/97, též rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2022, čj. 4 As 65/2018 - 85, č. 4329/2022 Sb. NSS, ZŠ a MŠ KLAS, bod 97). Oprávnění podat daňové přiznání na daň nižší totiž bude i nadále omezeno lhůtou objektivní, tj. lhůtou pro stanovení daně.

[43] Zbývá dodat, že protějškem oprávnění daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší (v případech, že daňový subjekt zjistí, že daň byla stanovena v nesprávné výši) je oprávnění správce daně zahájit daňovou kontrolu a doměřit daň z moci úřední (srov. § 143 odst. 1 daňového řádu). Daňový řád pak takové oprávnění správce daně rovněž omezuje pouze lhůtou pro stanovení daně, aniž by stanovil jakoukoli subjektivní lhůtu. Potřebu určité rovnováhy mezi oprávněními správce daně a daňového subjektu při možnosti dosáhnout revize stanovené daně zohlednil ostatně rozšířený senát v usnesení ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 - 60, č. 1438/2008 Sb. NSS, na které poukazuje i stěžovatelka. Rozšířený senát zde uvedl, 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.*“ Je třeba upřesnit, že v uvedeném usnesení se rozšířený senát zabýval otázkou běhu objektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání dle § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

[44] I pokud by rozšířený senát vedle gramatického výkladu předestřené výše považoval za srovnatelně přesvědčivý i takový jazykový výklad úvodní části § 141 odst. 2 daňového řádu, který přijal městský soud v napadených rozsudcích a který prosazuje žalovaný, tj. že slova „ve lhůtě podle odstavce 1“ mohou znamenat odkaz na obě lhůty uvedené v odstavci 1, nevedlo by to k odlišnému závěru. Jak totiž rozšířený senát uvedl již v rozsudku ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, č. 1778/2009 Sb. NSS, věc *Komerční banka*, bod 57, „*je třeba důsledně trvat na tom, aby podmínky zakládající daňovou povinnost (těmi je nutno rozumět i podmínky omezení práva svoji daňovou povinnost snížit) byly stanoveny v zákoně dostatečně jednoznačným způsobem. (...) Není-li tomu tak, nelze příslušná ustanovení aplikovat k tíži soukromé osoby, nýbrž k tíži státu.*“ Princip *in dubio mitius* rozšířený senát dále zopakoval v řadě dalších rozhodnutí, srov. např. usnesení ze dne 16. 2. 2016, č. j. 10 Afs 186/2014 - 60, č. 3396/2016 Sb. NSS, věc *Spolana*, bod 34, nebo usnesení ze dne 25. 3. 2021, č. j. 8 As 287/2020 - 33, č. 4170/2021 Sb. NSS, věc *Vracení soudního poplatku při odmítnutí žaloby* NSS, bod 44. Jak bylo shora vysvětleno, jazykový výklad nevztahující odkaz v § 141 odst. 2 daňového řádu na subjektivní lhůtu uvedenou v § 141 odst. 1 větě první daňového řádu je přinejmenším srovnatelně přesvědčivý jako výklad přijatý městským soudem (resp. i Nejvyšším správním soudem v rozsudcích č. j. 5 Afs 237/2018 - 41 a č. j. 1 Afs 238/2014 - 52), navíc tento výklad přijatý rozšířeným senátem podporují i další výkladové metody. Přesvědčivost opačného výkladu je ostatně značně oslabena již tím, že nutně předpokládá legislativně technickou nedůslednost

pokračování

zákonodárce, který mohl ve vykládaném ustanovení použít jasné formulace využitě v dalších odstavcích, avšak neučinil tak.

[45] Rozšířený senát závěrem upozorňuje, že v posuzované věci se jedná o daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen a červenec 2008. V této době neexistovala dostatečná implementace práva na opravu daně z přidané hodnoty dle čl. 90 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty mimo případy uvedené v § 42 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2011. Proto právo plátce daně vyplývající z uvedeného přímo účinného ustanovení směrnice muselo být realizováno pomocí nejbližšího nástroje českého daňového práva, tj. dodatečného daňového přiznání (rozsudek z 8. 11. 2012, č. j. 7 Afs 75/2012 - 47). Od 1. 4. 2011 s účinností zákona č. 47/2011 Sb. zákonodárce tento nedostatek odstranil a umožnil v § 43 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty opravu daně i v jiných případech. I taková oprava se sice děje podáním dodatečného daňového přiznání, pro jeho uplatnění je však stanovena v § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty zvláštní lhůta (do tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost přiznat původní plnění). Pro období od dubna 2011 se tedy již lhůta stanovená v § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty pro opravu daně z přidané hodnoty užije namísto obecné lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší stanovené v § 141 odst. 2 daňového řádu.

VII. Shrnutí názoru rozšířeného senátu

[46] Rozšířený senát tedy uzavírá, že daňový subjekt je oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší ve lhůtě pro stanovení daně. Subjektivní lhůta stanovená v § 141 odst. 1 větě první daňového řádu (do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil, že daň má být vyšší než poslední známá daň) se pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší nepoužije.

VIII. Závěr

[47] Vzhledem k právě uvedenému již není namístě zabývat se další argumentací stěžovatelky, kterou uvedla pouze pro případ, že by Nejvyšší správní soud přitakal městskému soudu v tom, že subjektivní lhůtu dle § 141 odst. 1 věty první je třeba aplikovat i na dodatečné daňové přiznání na daň nižší. Jedná se o námitky týkající se případné pořádkové povahy takové subjektivní lhůty a rovněž otázky okamžiku, od nějž by započal běh subjektivní lhůty v posuzované věci.

[48] Rozšířený senát ze shora uvedených důvodů přistoupil k rozhodnutí o věci samé. V posuzované věci městský soud i žalovaný opřeli svůj závěr, že stěžovatelka nebyla oprávněna k podání dodatečných daňových přiznání na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen a červenec 2008, výlučně o nedodržení subjektivní lhůty uvedené v § 141 odst. 1 větě první daňového řádu. V případě obou kasačními stížnostmi napadených rozsudků městského soudu je proto naplněn důvod pro jejich zrušení dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[49] Zároveň v dalším řízení by městský soud nemohl učinit nic jiného než podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušit pro nezákonnost obě rozhodnutí žalovaného, proti nimž stěžovatelka podala žaloby. Rozšířený senát proto obě rozhodnutí žalovaného zrušil dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán

právním názorem vysloveným v tomto rozsudku [§ 78 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

IX. Rozhodnutí o nákladech řízení

[50] O nákladech řízení rozhodl rozšířený senát dle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. a dle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení.

[51] Před Městským soudem v Praze probíhala dvě řízení o žalobách stěžovatelky proti rozhodnutím žalovaného (stěžovatelka sice podala proti oběma rozhodnutím jedinou žalobu, městský soud však usnesením ze dne 10. 1. 2018, č. j. 9 Af 1/2018 - 24, vyloučil žalobu proti rozhodnutí žalovaného č. j. 49633/17/5100-41457-712281 k samostatnému projednání). Stěžovatelka zaplatila v řízeních před městským soudem soudní poplatek 2 x 3 000 Kč. V obou řízeních byla stěžovatelka zastupována daňovým poradcem, který je plátcem daně z přidané hodnoty.

[52] V souvislosti se stanovením odměny zástupce stěžovatelky v řízeních o žalobách rozšířený senát připomíná východiska judikatury Nejvyššího správního soudu k úpravě odměny zástupce účastníka dle § 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), který se týká výše odměny za zastupování ve věcech spojených ke společnému projednávání. Především toto ustanovení dopadá nejen na případy, v nichž bylo více řízení spojeno ke společnému projednání rozhodnutím soudu dle § 39 odst. 1 s. ř. s., ale i na případy, kdy byly samostatné věci spojeny do jediného řízení dispozičním úkonem žalobce, tj. kdy žalobce podá jedinou žalobu proti více rozhodnutím správního orgánu (rozsudek NSS ze dne 11. 1. 2023, č. j. 8 Afs 27/2021 - 67, č. 4446/2023 Sb. NSS, bod 42). Ve správním soudnictví je totiž třeba považovat za jednotlivou „věc“ každé žalobou napadené rozhodnutí správního orgánu (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2015, č. j. 2 Afs 44/2015 - 23). To však platí pouze v případě, že soud jednotlivá žalobou napadená rozhodnutí nevyloučí k samostatnému projednání dle § 39 odst. 2 s. ř. s. (cit. rozsudek č. j. 8 Afs 27/2021 - 67). Takto zjištěný charakter celého řízení pak určuje výši odměny advokáta za všechny úkony učiněné v průběhu celého řízení, bez ohledu, zda byly učiněny před spojením (vyloučením) věcí, či poté (rozsudky NSS ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 96/2009 - 87, č. 2149/2010 Sb. NSS, ze dne 19. 4. 2013, č. j. 7 Afs 58/2012 - 39, ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013 - 42, nebo ze dne 15. 5. 2020, č. j. 3 Afs 110/2018 - 38). Tento princip zohledňuje to, že v případech věcí posléze spojených ke společnému projednání se zpravidla jedná o věci skutkově a právně obdobné, u nichž činění samostatných úkonů v paralelně vedených řízeních často znamená „*použití základních funkcí textového editoru CTRL+C a CTRL+V.*“ „*Pro aplikaci § 12 odst. 3 advokátního tarifu tedy není rozhodné, kdy soud spojí věci ke společnému projednání, ale zda tak učiní.*“ (cit. rozsudek č. j. 1 Afs 96/2009 - 87).

[53] V posuzovaném případě spojila dvě „věci“ ke společnému projednávání již stěžovatelka (podala jedinou žalobu proti dvěma rozhodnutím žalovaného), avšak shora uvedeným usnesením městský soud rozhodl o vyloučení jedné z obou věcí k samostatnému projednání. Z tohoto důvodu je třeba v řízení o žalobě kalkulovat odměnu zástupce stěžovatelky v obou řízeních samostatně, a to bez úpravy výše odměny za úkon dle § 12 odst. 3 advokátního tarifu.

pokračování

[54] V řízení sp. zn. 9 Af 1/2018 učinil daňový poradce čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, replika ze dne 7. 5. 2018 a účast na jednání konaném u městského soudu dne 6. 11. 2019). Za tyto úkony má stěžovatelka právo na náhradu odměny svého zástupce ve výši 4 x 3 100 Kč dle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu a rovněž právo na náhradu hotových výdajů ve výši 4 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 cit. vyhlášky). Daň z přidané hodnoty, kterou je třeba k náhradě odměny a hotových výdajů zástupce stěžovatelky přičíst, činí 2 856 Kč.

[55] V řízení vedeném před městským soudem pod sp. zn. 9 Af 7/2018 se nekonalo jednání, jinak zástupce stěžovatelky učinil stejné úkony, celkem tedy tři. V tomto řízení proto má stěžovatelka právo na náhradu odměny svého zástupce ve výši 3 x 3 100 Kč a náhradu jeho hotových výdajů 3 x 300 Kč a daň z přidané hodnoty 2 142 Kč.

[56] Celkem tedy činí za obě řízení před městským soudem právo na náhradu nákladů řízení celkem 34 798 Kč.

[57] V řízení před Nejvyšším správním soudem byla řízení o dvou kasačních stížnostech proti rozsudkům městského soudu spojena ke společnému projednání usnesením NSS ze dne 30. 11. 2021, č. j. 2 Afs 363/2019 - 39. Podle shora uvedené zásady proto pro celé řízení před Nejvyšším správním soudem je třeba úkony učiněné zástupkyní stěžovatelky považovat za úkony učiněné ve spojeném řízení; přitom paralelně (v obou řízeních zároveň) učiněné úkony je třeba považovat za jediný úkon ve věci a výši odměny za něj upravit dle § 12 odst. 3 advokátního tarifu.

[58] Stěžovatelka v řízení před Nejvyšším správním soudem zaplatila soudní poplatek 2 x 5 000 Kč. Vzhledem k advokátnímu přímusu dle § 105 odst. 2 s. ř. s. musela být stěžovatelka zastoupena advokátkou. Ta učinila v řízení o kasačních stížnostech dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání kasačních stížností). Podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu při spojení věcí ke společnému projednání tvoří tarifní hodnotu součet tarifních hodnot spojených věcí, zde tedy 2 x 50 000 Kč, celkem 100 000 Kč. Odměna zástupkyně stěžovatelky činí dle § 7 cit. vyhlášky za každý úkon 5 100 Kč, celkem tedy 10 200 Kč. Stěžovatelka má dále právo na náhradu hotových výdajů zástupkyně 2 x 300 Kč. Rozšířený senát ověřil, že zástupkyně stěžovatelky je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o tuto daň ve výši 2 268 Kč. Stěžovatelka má právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech ve výši celkem 23 068 Kč.

[59] Rozšířený senát tedy uložil žalovanému, aby stěžovatelce zaplatil náhradu nákladů řízení o žalobách a kasačních stížnostech v částce celkem 57 866 Kč, a stanovil mu k tomu přiměřenou lhůtu jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 5. září 2023

Filip Dienstbier
předseda rozšířeného senátu