

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **JASA trans s.r.o.**, se sídlem Křižíkova 2081, Benešov, zastoupena JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2021, č. j. 22865/21/5300-21441-708460, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2022, č. j. 43 Af 27/2021 - 28,

takto:

Věc **se postupuje** rozšířenému senátu.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutími ze dne 5. 9. 2018, č. j. 4202569/18/2103-50522-209414 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí I“) a č. j. 4203561/18/2103-50522-209414 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí II“), přiznal žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku vzniklého z odpočtu daně za období březen 2012 a únor 2013 podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“). Jednalo se o úroky z nadměrného odpočtu DPH, který stěžovatelka vykážala za uvedená daňová období. Správce daně na základě postupů k odstranění pochybností vydal platební výměry a stanovil vlastní daňovou povinnost. Rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům bylo zrušeno soudem a žalovaný následně platební výměry zrušil a řízení zastavil z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Žádné další platební výměry správní orgány nevydaly.

[2] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný změnil prvostupňové rozhodnutí I ve výroku tak, že částku úroku ve výši 759 215 Kč nahradil částkou 760 333 Kč a vložil výpočet úroku z daňového odpočtu za období březen 2012 v podobě tabulky. Dále na straně 2 vypustil text s částkou úroku a jejím výpočtem. Odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí II žalovaný zamítl a rozhodnutí potvrdil. Podle žalovaného náleží žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku za zdaňovací období březen 2012 ode dne 26. 5. 2012 a v případě zdaňovacího období únor 2013 ode dne 25. 4. 2013. Konec doby úročení připadl na 14. 4. 2016. Vykázané nadměrné odpočty byly použity na úhradu doměřené daně včetně stanoveného penále za zdaňovací období únor

a březen 2010. Rozsudkem Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“) ze dne 9. 11. 2020, č. j. 45 Af 16/2016 - 393, byla zrušena pouze rozhodnutí žalovaného o odvolání, nikoliv dodatečné platební výměry za únor a březen 2010. Daň za zdaňovací období březen 2012 a únor 2013 byla stanovena konkludentně v tvrzené výši a ke dni 14. 4. 2016 převedl správce daně nadměrné odpočty na nedoplatek evidovaný u žalobkyně na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty.

[3] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí u krajského soudu, který je v záhlaví označeným rozsudkem zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Podle krajského soudu není správný závěr správních orgánů ohledně konce doby úročení. Poukázal za rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2022, č. j. 5 Afs 57/2021 - 31, podle kterého daň podle daňového řádu je třeba vždy vyměřit vydáním platebního výměru, a to i konkludentně. Závěry vyslovené v nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, lze na řízení podle daňového řádu aplikovat do té míry, že *„pokud vyměřovací řízení skončilo po provedeném postupu k odstranění pochybností z důvodu prekluze práva stanovit daň, aniž by bylo vydáno rozhodnutí o stanovení daně, je nutno na provedený postup k odstranění pochybností nahlížet jako by neexistoval a daň je nutno stanovit konkludentně shodně s původně tvrzenou daní. Konkludentní vyměření však nelze ztotožňovat s fikcí vyměření ve smyslu § 46 odst. 4 a 5 zákona o správě daní a poplatků“*.

[4] V dané věci tak měl správce daně poté, co bylo vyměřovací řízení zastaveno, vydat platební výměry na daň z přidané hodnoty za daná zdaňovací období, v nichž měl daň stanovit ve výši tvrzené žalobkyní v daňových přiznáních, a to k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání. Od tohoto okamžiku by se pak odvíjela třicetidenní lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku. Podle § 101 odst. 2 věty za středníkem daňového řádu dochází k vydání takového rozhodnutí okamžikem podpisu úřední osobou. Tímto okamžikem by platební výměry nabyly také právní moci a došlo by k řádnému vyměření daně. Tím by také mohlo dojít k předpisu do evidence daní. Teprve tímto okamžikem by správce daně mohl se stanovenou daní (nadměrným odpočtem) nakládat – tedy buď jej poukázat žalobkyni, či jej převést na nedoplatky na jejím osobním daňovém účtu. Pouze vyměřená daň může být zaznamenána v evidenci daní a použita na úhradu případných nedoplateků na osobním daňovém účtu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 26. 1. 2017, č. j. 1 Afs 235/2014 - 65).

[5] Podle krajského soudu se v dané situaci nemůže uplatnit § 140 odst. 2 daňového řádu, podle kterého se za den doručení platebního výměru podle § 140 odst. 1 daňového řádu (tedy platebního výměru na daň vyměřenou v souladu s daňovým tvrzením) považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování. Uplatněním tohoto pravidla by totiž došlo k absurdní situaci, kdy by platební výměr byl formálně doručen o několik let dříve, než byl reálně vydán. Toto ustanovení se tudíž neaplikuje a uplatní se obecné pravidlo v § 101 odst. 2 daňového řádu, podle kterého se platební výměr bude považovat za vydaný okamžikem podpisu úřední osobou. Správce daně však tímto způsobem ve vztahu k prekludovaným zdaňovacím obdobím nepostupoval, daň tedy dosud nebyla vyměřena, a nedošlo tak k ukončení doby, po kterou byl vratitelný přeplatek neoprávněně zadržován, a v tom důsledku správce daně nesprávně stanovil dobu úročení. S ohledem na to považoval krajský soud za nadbytečné zabývat se otázkou, zda ke dni 14. 4. 2016 byly na daňovém účtu žalobkyně řádně evidovány daňové

pokračování

nedoplatky, na jejichž úhradu mohly být nadměrné odpočty použity. Další námitky žalobkyně shledal nedůvodnými.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založil na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Upozorňuje, že po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně není správce daně oprávněn stanovit daň platebním výměrem, jak plyne z § 148 odst. 1 daňového řádu. Uplyne-li prekluzivní lhůta před pravomocným stanovením daně, je třeba rozhodnutí o stanovení daně zrušit a řízení zastavit. V takovém případě však již nelze v řízení pokračovat, a nelze tudíž vydat platební výměry. Proto je nezákonný závěr krajského soudu, podle kterého správce daně pochybil, jestliže nevydal platební výměry. Ačkoliv marné uplynutí prekluzivní lhůty v průběhu daňového řízení nemůže jít k tíži účastníka řízení, není to dostatečným důvodem pro to, aby správce daně mohl stanovit daň i po marném uplynutí lhůty k jejímu stanovení. Proto má stěžovatel za to, že adekvátní řešení představuje užití závěrů vyslovených v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09. Ústavní soud v něm své závěry vztahuje i k úpravě obsažené v daňovém řádu (bod 26 citovaného nálezu). Za mezeru v zákoně považuje situaci, kdy daň není pravomocně vyměřena před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Tu lze však dle stěžovatele vyplnit dvěma způsoby. Buď dle požadavků krajského soudu, které však odporují zákonu, nebo dle fikce vyměření daně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání, tedy fikce vyměření daně podle § 140 odst. 1 daňového řádu. O fikci se jedná proto, že s ohledem na postup k odstranění pochybností a vyměření daně, které v daném případě proběhly, nedošlo ke konkludentnímu vyměření daně. Podklad pro fikci představuje v daném případě stěžovatelovo rozhodnutí o zrušení platebních výměrů. Od data této fikce vyměření se pak odvíjí vznik vratitelného přeplatku a běh lhůty pro jeho vyplacení.

[7] Rozsudek kasačního soudu č. j. 5 Afs 57/2021 - 31, na který odkazuje krajský soud, není v posuzovaném případě přílehlavý. Skutková situace v něm byla odlišná, jelikož daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání na samém sklonku objektivní desetileté lhůty pro stanovení daně. Stěžovatel nepochybuje, že na takové případy závěry obsažené v nálezu sp. zn. I ÚS 3244/09 nedopadají. Nešlo o situaci, kdy daňovému subjektu nebyl vyměřen nadměrný odpočet v důsledku marného uplynutí lhůty pro stanovení daně přičitatelného správci daně. Závěry citované krajským soudem Nejvyšší správní soud vyslovil pouze *obiter dictum*, neboť projednávaný případ se meritorně týkal zastavení daňového řízení pro nepřijatelnost podaného dodatečného daňového tvrzení.

[8] Názor soudu, podle kterého může přeplatek vzniknout pouze na základě pravomocného rozhodnutí o stanovení daně, nemá oporu v zákoně. Záznamy na osobních daňových účtech daňového subjektu provádí správce daně na základě dokladů ve smyslu § 149 odst. 4 daňového řádu. Ačkoliv podle § 139 odst. 2 daňového řádu správce daně předepisuje do evidence daní daň vyměřenou podle výsledků vyměřovacího řízení a rozhodnutí o vyměření daně lze považovat za předpisný doklad ve smyslu § 149 odst. 4 písm. a) daňového řádu, nijak z toho neplyne, že by se jednalo o jediný možný doklad o stanovení daně a vzniku odpovídajícího přeplatku. Doklad, na jehož základě byla provedena změna v evidenci daní účastníka řízení, tedy zaznamenáno „vyměření“ nadměrných odpočtů a vznik odpovídajících přeplatků, představovalo v daném případě

rozhodnutí stěžovatele ze dne 20. 6. 2018, kterým byly zrušeny platební výměry. Stanovení daně v nalézacím řízení má pouze deklaratorní povahu – stvrzuje práva a povinnosti vzniklé ze zákona. I podle krajského soudu bylo stanovení daně v souladu s údaji uplatněnými v podaném daňovém tvrzení jediným možným důsledkem marného uplynutí prekluzivní lhůty, proto rozhodnutí o zrušení platebních výměrů bylo dostatečným podkladem pro zaznamenání vzniku přeplatku odpovídajících tvrzeným nárokům na nadměrné odpočty.

[9] Stěžovatel považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro vnitřní rozpornost. Podle krajského soudu měl správce daně vydat platební výměr, kterým by žalobkyni stanovil daň ve výši tvrzené v podaných daňových přiznáních, a to k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání. Od tohoto okamžiku by se pak odvíjela třicetidenní lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku. Naproti tomu však spatřuje okamžik vzniku přeplatku a jeho použitelnost na úhradu nedoplatku až od účinnosti platebního výměru, tedy *ex nunc*. Předpokládá tudíž existenci přeplatku jen pro účely jeho úročení, avšak pro účely jeho možného použití na úhradu jiného nedoplatku naopak jeho existenci zpochybňuje. To je však vzájemně neslučitelné. Přeplatek k určitému datu buď existoval, nebo neexistoval, ale nelze přijmout zároveň závěry předpokládající jeho současnou existenci i neexistenci. Přeplatek tedy vznikl v návaznosti na vyměření dle § 140 odst. 1 daňového řádu a pokud je vratitelný, může dojít k jeho úročení podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Výklad krajského soudu však nastoluje absurdní situaci, kdy na jedné straně měla mít žalobkyně vratitelný přeplatek, který podléhal úročení i za dobu, kdy měla vykonatelný nedoplatek převyšující vratitelný přeplatek.

[10] Správní orgány nemohou dle aktuálních potřeb dotvářet či ignorovat zákonná ustanovení upravující vyměření daně. Zákon (§ 140 odst. 2 daňového řádu) výslovně předpokládá, že okamžik vyměření daně nastane ještě před tím, než je reálně vydán a založen do spisu samotný platební výměr. Nejsou zde důvody pro vyloučení jeho aplikace dotvářením práva, jelikož nevede ke zjevně nežádoucím, nespravedlivým nebo nepředvídatelným důsledkům.

[11] Podle § 154 odst. 5 daňového řádu se za den úhrady nedoplatku převedením přeplatku považuje den, který následuje po dni vzniku přeplatku, pokud tento nastal po dni vzniku nedoplatku. Pokud přeplatek vznikne dříve než nedoplatek (což bylo dle stěžovatele splněno v tomto případě), pak bylo za den převodu přeplatku na úhradu nedoplatku třeba považovat den vzniku nedoplatku. Jestliže měla žalobkyně na svém osobním daňovém účtu nedoplatky na DPH, přirůstaly k nim postupně úroky z prodlení dle § 252 daňového řádu. Dle § 152 odst. 1 daňového řádu se však úhrada daně na osobním daňovém účtu, použitím přeplatku na úhradu nedoplatku z toho nevyjímaje, použije nejprve na nedoplatky na dani a splatnou daň, tedy na úhradu jistin. Znemožněním úhrady nedoplatku převodem přeplatku krajským soudem však dochází k tomu, že vedle sebe narůstá dvojí příslušenství, tedy úrok z vratitelného přeplatku na straně správce daně a úrok z prodlení na straně žalobkyně.

[12] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti pouze konstatovala, že s napadeným rozsudkem souhlasí a považuje jej za správný. Opakovat žalobní argumenty považuje za nadbytečné.

pokračování

III. Důvody pro předložení věci rozšířenému senátu

[13] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou.

[14] Při předběžném hodnocení věci první senát zjistil, že v judikatuře Nejvyššího správního soudu existují názorové rozpory týkající se konkludentního vyměření daně podle § 140 odst. 1 a 2 daňového řádu. Konkrétně je judikatura nejednotná ohledně interpretace co do rozsahu použitelnosti závěrů Ústavního soudu, vyslovených v nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09, a jejich závaznosti ve vztahu k daňovému řádu.

[15] Podle Ústavního soudu nemůže jít k tíži daňového subjektu, že v důsledku uplynutí lhůty pro vyměření daně nedošlo k jejímu pravomocnému vyměření po provedeném vytykáčím řízení podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V takovém případě nastává situace, jako by vytykáčím řízením vůbec neproběhlo. Následně se vyjádřil i k použitelnosti svých závěrů na postupy dle daňového řádu. *„[J]e však zřejmé, že závěry, které učinil v nyní projednávané věci, se také k tomuto ustanovení budou vztahovat. Z textu předmětného ustanovení je zjevné, že zákonodárce promítl do § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu vztahující se k dosud platnému § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., aniž by přitom byla odstraněna mezera v zákoně - tedy stav, kdy není právně postižena situace, za které není daňovými orgány v zákonné lhůtě daň vůbec vyměřena, tedy není dána existence pravomocného platebního výměru, který, jak zákon předpokládá, se buď v případě konkludentního vyměření daně pouze založí do spisu, nebo v případě zahájení postupu k odstranění pochybností doručí daňovému subjektu. Taková situace s sebou přitom nese pro daňový subjekt mnohé negativní následky, jak je patrné v nyní projednávané věci při vrácení daňového přelátku.“*

[16] V rozsudku ze dne 8. 4. 2022, č. j. 5 Afs 57/2021 - 31, pátý senát řešil situaci, kdy dodatečné daňové přiznání nebylo přípustné, protože ohledně sporné daně za dané období probíhalo soudní řízení. Stěžovatelka jej tudíž podala v rozporu s § 141 odst. 6 daňového řádu. Uvedl k tomu, že *„objektivní prekluzivní desetiletá lhůta pro stanovení daně brání pouze stanovení daně (tzn. i dodatečného vyměření ať již v částce vyšší či nižší oproti původní dani) po jejím uplynutí, nikoliv však vydání jakéhokoli jiného procesního rozhodnutí v daňovém řízení“* Nad rámec podstaty sporu se však vyjádřil i ke shora citovanému nálezu Ústavního soudu. Konstatoval, že *„pojetí konkludentního vyměření (§ 140 daňového řádu) je zcela odlišné od fikce vyměření (§ 46 odst. 4 a 5 zákona o správě daní a poplatků). Podle daňového řádu se daň vždy (tedy i tehdy, pokud se neodchyluje) vyměřuje rozhodnutím, tj. platebním výměrem, který se zakládá do spisu (zatímco fikce vyměření dle zákona o správě daní a poplatků spočívala v tom, že se platební výměr nevydával, zápis o vyměření daně se provedl na formuláři daňového přiznání; bylo možno jej učinit i zpětně - de facto tak tomu bylo, proto obsahoval formulář dva údaje: kdy byl zápis učiněn a ke kterému dni se daň vyměřuje). Daňový řád připouští vyměřit daň pouze platebním výměrem, tedy rozhodnutím (nikoli fikcí rozhodnutí); dle § 101 odst. 2 daňového řádu rozhodnutí, které se neoznamuje, je vydané okamžikem, kdy bylo podepsáno úřední osobou. Konkludentní platební výměr je tedy vydáván v reálném čase, takové rozhodnutí nelze následně antedatovat, nelze ani odůvodnit jeho „anulaci“ ve smyslu zmiňovaného nálezu Ústavního soudu. Lze tak uzavřít, že podle daňového řádu se daň vyměřuje rozhodnutím, tedy platebním výměrem, vždy“* (bod 21).

[17] Naopak druhý senát v rozsudku ze dne 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021 - 23, závěry Ústavního soudu na úpravu obsaženou v daňovém řádu vztáhnul. Stejně jako v nyní posuzované věci šlo o úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu za situace, kdy postup k odstranění pochybností nevedl k žádnému výsledku, neboť uplynula desetiletá prekluzivní lhůta. Na daň stanovenou stěžovatelce žalovaný hleděl, jako by byla stanovena v souladu s daňovým tvrzením stěžovatelky podle § 140 odst. 1 věty první daňového řádu, což je také důvodem, proč byl stěžovatelce přiznán úrok z nadměrného odpočtu již ode dne po splatnosti nadměrného odpočtu. Tento postup správního orgánu shledal druhý senát zákonným a souladným s nálezem sp. zn. I. ÚS 3244/09. V bodě 27 vyslovil, že „Nejvyšší správní soud při respektování těchto závěrů musí konstatovat, že postup správce daně a žalovaného byl v souladu s citovanými závěry Ústavního soudu proveden zákonným způsobem, který je také reflexí ústavně konformního výkladu § 140 odst. 1 daňového řádu, jemuž není na překážku ani skutečnost, že ve větě první za středníkem toto ustanovení výslovně vylučuje možnost konkludentního vyměření daně v případě, že byl zahájen postup k odstranění pochybností“. Dále v bodě 32, že „[ú]stavně konformní výklad provedený v nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09 se proto musí v modifikované podobě vztahovat i k § 140 odst. 1 daňového řádu, přestože toto ustanovení výslovně vylučuje možnost konkludentního vyměření daně v případě, že byl zahájen postup k odstranění pochybností. Zákon zde předpokládá, že pokud správce daně zahájí postup k odstranění pochybností, musí takový postup dospět k nějakému závěru o vzniklých pochybnostech – buď k jejich vyvrácení, nebo k závěru, že přetrvaly. Podkladem pro vyměření daně je pak právě tento závěr o tom, kterým směrem se vyvinuly pochybnosti správce daně. Pokud jsou pochybnosti vyvráceny, stanoví správce daně daň v souladu s tvrzením daňového subjektu, v opačném případě stanoví daň ve výši, která dle jeho názoru odpovídá skutečné daňové povinnosti daňového subjektu. S ohledem na to je nezbytné, aby závěry správce daně, které jsou podkladem pro stanovení daně, byly včleněny do odůvodnění rozhodnutí správce daně a daňový subjekt měl možnost být s tímto odůvodněním srozuměn. Proto je správce daně povinen vydat rozhodnutí o stanovení daně (platební či dodatečný platební výměr) a řádně je daňovému subjektu doručit“. Vyložil, že pro účely konkludentního vyměření daně je třeba nahlížet na provedený postup k odstranění pochybností, který byl ukončen bez konkrétního výsledku z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně, jako by nebyl zahájen. V bodě 35 pak uvádí: „Nárok na vrácení daně je proto třeba vyměřit konkludentně a „automaticky“ v okamžik uplynutí lhůty pro stanovení daně „zpětně“ podle pravidel v § 140 odst. 2 daňového řádu. Z toho pak též plyne, že úrok z vratitelného přeplatku se v takovém případě počítá již ode dne po splatnosti nadměrného odpočtu (...)“. Rozhodnutí druhého senátu bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí NSS. Jeho první právní věta zní: „Pokud z důvodu, že došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, správce daně ztratil pravomoc daňovému subjektu daň stanovit, postup k odstranění pochybností týkající se této daně nesplňuje zákonem zamýšlený účel, neboť není podkladem pro vydání rozhodnutí, kterým se daň stanovuje. Postup k odstranění pochybností proto v takovém případě nevyvolá zákonem předvídané právní následky a je na něj třeba hledět, jako by nebyl vůbec zahájen. Pro stanovení daně pak neexistuje jiný podklad než daňové tvrzení samotného daňového subjektu a odpadá překážka pro konkludentní vyměření daně v souladu s tvrzením daňového subjektu podle § 140 odst. 1 věty první daňového řádu. K takovému vyměření je správce daně povinen přistoupit.“

[18] V rozsudku ze dne 8. 12. 2023, č. j. 5 Afs 43/2021 - 91, následně pátý senát upozornil na rozpor mezi shora citovanými rozhodnutími pátého a druhého senátu. „Jak již bylo rekapitulováno, nyní rozhodující pátý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 8. 4. 2022, č. j. 5 Afs 57/2021-31, vyslovil právní názor, podle něhož závěry nálezu

pokračování

Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, přijaté na půdorysu zákona o správě daní nejsou přenositelné na byt' i jinak skutkově srovnatelné případy prekluze daně, které nastaly již za účinnosti daňového řádu, a tento svůj názor pečlivě odůvodnil (čímž se zároveň vymezil i proti výše citovanému obiter dictu nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, jímž Ústavní soud, ovšem bez podrobnější argumentace, vztáhl své závěry i na daňový řád a jímž se pátý senát Nejvyššího správního soudu necítil být, z důvodů, které podrobně vyložil, precedenčně vázán). V nynější věci pátý senát připouští, že, jak již bylo naznačeno, od právního názoru vyjádřeného v jeho rozsudku ze dne 8. 4. 2022, č. j. 5 Afs 57/2021-31, se v rozporu s § 17 odst. 1 s. ř. s. (tedy aniž by se obrátil na rozšířený senát), odchýlil druhý senát Nejvyššího správního soudu ve zmiňovaném pozdějším rozsudku ze dne 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021-23, v němž druhý senát naopak vyjádřil přesvědčení, že závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, je možné i nutné [i přes odlišnou konstrukci vyměření či doměření daně v souladu s (dodatečným) daňovým příznáním daňového subjektu v nové právní úpravě] vztáhnout i na daňový řád.“

[19] Jak vyplývá se shora uvedeného, rozsudky pátého a druhého senátu jsou ve vzájemném rozporu. Nelze přitom tvrdit, že aktivace rozšířeného senátu je nadbytečná proto, že rozhodnou otázku vyřešil již Ústavní soud. Nesoulad v judikatuře se týká primárně výkladu § 140 odst. 1 a 2 daňového řádu, resp. okamžiku a způsobu, jakým má dojít k vyměření daně. Nelze pak ani vyjít z toho, že nastolená otázka byla závazně vyřešena judikaturou Ústavního soudu. Mezi senáty Nejvyššího správního soudu je sporné i to, zda se mají řídit nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 a vycházet z něj i při aplikaci daňového řádu. Ústavní soud pak vyslovil daný názor toliko jako *obiter dictum*, přičemž samotný Ústavní soud nepohlíží na tyto části svých rozhodnutí jako na „precedenčně závazné“. Například v nálezu ze dne 10. 9. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 27/09, k tomu uvedl, že „odchýlil-li se Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/01 ze dne 12. 2. 2002 (N 14/25 SbNU 97; 95/2002 Sb.) od předchozí konstantní judikatury, uvedený právní názor nebyl součástí nosných důvodů předmětného rozhodnutí, byl vysloven toliko jako *obiter dictum*. Demokratická konstitucionalistika se v této souvislosti shoduje na názoru, dle něhož je rozlišení významu *ratia decidendi* a *obiter dicta* pro závaznost precedentu relevantní: napsaný názor precedenčního soudu není závazný celý, závazný je toliko důvod jeho rozhodnutí, *ratio decidendi*“. Ani z tohoto důvodu proto nelze s odkazem na nález Ústavního soudu tvrdit, že posouzení rozhodné otázky nepřísluší rozšířenému senátu, neboť jej závazně vyřešil Ústavní soud.

IV. Právní názor prvního senátu

[20] První senát Nejvyššího správního soudu se ztotožnil s názorem vysloveným druhým senátem. Domnívá se, že ke konkludentnímu vyměření daně dochází automaticky k okamžiku uplynutí lhůty pro stanovení daně zpětně podle pravidel v § 140 odst. 2 daňového řádu.

[21] Stěžovateli je třeba přisvědčit, že užití závěrů pátého senátu způsobem provedeným krajským soudem vede k rozporným důsledkům. Nelze zároveň tvrdit, že daň nebyla řádně stanovena, proto zde není přeplatek, který by bylo možné započíst na nedoplatek na dani, a na druhou stranu, že tu celou dobu existoval vratitelný přeplatek, za který vznikly úroky. Buď přeplatek existoval a daňový subjekt má nárok na úroky, ale v takovém případě jej lze i použít k úhradě splatné daně. Nebo neexistuje a pak jej nelze

ani úročit. Zákon je třeba vyložit jednotně a smysluplně a zároveň tak, aby to nešlo k tíži daňového subjektu. Těmto požadavkům lze dostat jedině výkladem, podle kterého došlo ke konkludentnímu vyměření daně automaticky zpětně a daňový subjekt má za příslušné období nárok na úroky z vratitelného přeplatku bez ohledu na to, zda správce daně platební výměr fakticky vydal.

[22] Jiná řešení vedou buď k rozpornému výkladu zákona, nebo k popření požadavků Ústavního soudu. Výklad provedený krajským soudem, který počítá s existencí vratitelného přeplatku pouze pro účely úročení, je nekonzistentní a neudržitelný. Naproti tomu vázat vyměření daně až k okamžiku faktického vydání platebního výměru a teprve od něj odvíjet nárok na úroky by bylo pro daňový subjekt nepřínivé a v rozporu se smyslem právní úpravy, jakož i závěry Ústavního soudu.

[23] Nadto i pátý senát uvedl, že prekluze brání vydání rozhodnutí, kterým se daň stanoví – to si ale odporuje se závěrem, že teprve faktickým vyhotovením platebního výměru a jeho založením do spisu se daň stanoví a že tak má správce daně učinit po uplynutí prekluzivní lhůty. Podle názoru prvního senátu došlo ke konkludentnímu vyměření daně ze zákona k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání. Jak ostatně konstatoval i šestý senát v rozsudku ze dne 16. 2. 2022, č. j. 6 Afs 22/2021 - 21, zákon nestanoví, v jaké konkrétní lhůtě má správce daně platební výměr podle § 140 odst. 1 daňového řádu vydat, a může se tak stát i s delším časovým odstupem.

V. Závěr

[24] Vzhledem k tomu, že je v judikatuře Nejvyššího správního soudu odlišně posuzována výše uvedená právní otázka, první senát věc v souladu s ustanovením § 17 s. ř. s. postoupil rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Otázka, kterou předkládá první senát rozšířenému senátu k rozhodnutí, zní:

Jestliže z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu nevyvolá postup k odstranění pochybností žádné účinky, a ke stanovení daně má tudíž dojít v souladu s tvrzením daňového subjektu podle § 140 odst. 1 věty první daňového řádu, k jakému okamžiku a jakým způsobem dochází k vyměření daně? Je nutné, aby správce daně platební výměr vydal, nebo dochází k vyměření daně automaticky?

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Filip Dienstbier, JUDr. Karel Šimka, Mgr. Lenka Krupičková, JUDr. Petr Mikeš, JUDr. Barbara Pořízková, JUDr. Ivo Pospíšil a Mgr. Aleš Roztočil. Účastníci řízení mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V téže lhůtě mohou účastníci rovněž podat svá vyjádření k právní otázce předkládané rozšířenému senátu.

V Brně dne 25. ledna 2024

Ivo Pospíšil

pokračování

1 Afs 231/2022 - 35

předseda senátu