

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, PhD. a JUDr. Jakuba Camrdy, PhD. v právní věci žalobce: **SDP Logistics s. r. o.,** Lužná 716/2, Praha 6, 16000, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, Žitná 12, Praha 2, 12000, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2007, č. j. 4890/07-1500-200379, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 4. 2009, č. j. 11 Ca 261/2007 - 38,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 4. 2009, č. j. 11 Ca 261/2007 - 38 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Výše uvedeným rozsudkem zrušil Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozhodnutí žalovaného finančního ředitelství ze dne 20. 7. 2007, č. j. 4890/07-1500-200379, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Rakovníku (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 5. 2007, č. j. 59795/07/069910/1416. Tímto rozhodnutím správce daně zastavil podle § 27 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), řízení ve věci dodatečného daňového přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002.

Proti rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas kasační stížnost. V této namítá, že ve zrušujícím rozsudku není patrný závazný právní názor, jímž je stěžovatel vázán. Závěry, které soud vyslovil k jednotlivým námitkám žalobce, si vzájemně odporují a dle názoru stěžovatele došel soud k nesprávnému právnímu posouzení.

K závěru soudu o tom, že k zahájení řízení došlo již podáním dodatečného daňového přiznání, stěžovatel zdůrazňuje, že rozhodnout o dodatečném daňovém přiznání lze až poté, kdy nastanou jeho účinky. Z ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že účinky nastávají dnem uplynutí lhůty pro jeho podání. V daném případě nastaly dnem 31. 12. 2006 (resp. 1. 1. 2007). Z výše uvedeného lze dovodit, že řízení zahájené dne 22. 12. 2006 pokračovalo i po 31. 12. 2006, protože správce daně nemohl rozhodnout dříve, neboť rozhodnout lze pouze v probíhajícím řízení. Správce daně tak mohl vydat výzvu dne 10. 1. 2007. Pokud soud uvedl, že správce daně mohl o dodatečném daňovém přiznání rozhodnout i po 31. 12. 2006, dospěl v podstatě k závěru, že oprávnění správce daně vyměřit nižší daň neprekludovalo. Tím přisvědčil stěžovateli, že lhůta pro vyměření daně se v souzeném případě odvíjela od účinků dodatečného daňového přiznání. Ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu tak stanoví jiný počátek běhu lhůty pro vyměření daně, než je stanoveno v § 47 citovaného zákona.

Výše uvedenému závěru soudu odporuje názor vyslovený na straně 11 rozsudku, kde je výslovně uvedeno, že prekluzivní lhůta uplynula dne 31. 12. 2006. Pokud by dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost splňovalo zákonné podmínky stanovené v § 41 odst. 1 a odst. 4 daňového řádu, potom by soud při aplikaci tohoto názoru upřel daňovému subjektu právo na vyměření daně ve správné výši.

Stěžovatel je toho názoru, že § 47 daňového řádu stanoví lhůtu, ve které je správce daně oprávněn daň vyměřit, je ochranou daňového subjektu před úkony, jež činí správce daně z úřední povinnosti. V tomto souzeném případě nebylo daňové řízení zahájeno ex offo, nýbrž úkonem daňového subjektu. Tím, že žalobce návrh na nižší vyměření daně podal, vzdal se ochrany, kterou mu poskytuje § 47 daňového řádu.

Soud na straně č. 13 rozsudku vyslovil názor, že v projednávané věci nebyly splněny podmínky pro zastavení řízení dle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu, a to s přihlédnutím k tomu, že zákon výslovně stanoví, kdy je podání dodatečného daňového přiznání nepřípustné. Stěžovatel k tomuto závěru zdůrazňuje, že žalobce nepředložil ani nenavrhl žádný důkaz, ze kterého by mohl správce daně posoudit dodatečné daňové přiznání z hlediska splnění podmínek dle § 41 odst. 4 daňového řádu. Důkazní břemeno ohledně splnění těchto podmínek nese žalobce, nikoli správce daně. Pokud žalobce důkazní prostředky k výzvě soudu nepředložil, nemohl správce daně dospět k jinému závěru, než že je dodatečné daňové přiznání neplatně podané.

Stěžovatel si je vědom, že daňový řád v § 41 odst. 2 stanoví, kdy není dodatečné přiznání přípustné, zatímco odst. 4 hovoří o tom, kdy není dodatečné přiznání platně podané. Rozdíl mezi nepřípustným přiznáním a neplatně podaným přiznáním není ve výsledku daňového řízení žádný. O nepřípustném ani o neplatně podaném dodatečném přiznání nelze vést řízení a meritorně o něm rozhodnout. Řízení se zastaví, a to i přestože § 27 odst. 1 daňového řádu jako důvod zastavení uvádí pouze nepřípustné podání.

Dodatečné daňové přiznání na nižší daň se ve smyslu § 41 odst. 4 věty první daňového řádu podává v principu z důvodů „bagatelních“ (např. z důvodu uplatnění zapomenutých nákladů). Nejde totiž o skutečnosti, které nemohl bez své viny předtím

v řízení uplatnit, jako např. u podání žádosti o obnovu řízení. Takový bagatelní případ dle mínění stěžovatele nemůže požívat ochrany v podobě vynětí z dosahu § 47 daňového řádu. V hraničním případě jako je tento, by se daňový subjekt o svá práva měl starat včas a to tím spíše, že tvrzení daňového subjektu o zjištění dne vzniku svého oprávnění bude kategorií zpravidla materiálně neověřitelnou. Neučiní-li tak daňový subjekt, o dobrodiní zákona se sám připraví a bude muset přijmout fakt, že řízení o tomto přiznání bude zastaveno, neboť daň již nebude možné vyměřit.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Ze správního spisu vyplynulo, že dne 30. 6. 2003 podal žalobce daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, v níž vyčíslil svou daňovou povinnost ve výši 1 284 020 Kč. Dne 26. 8. 2003 byla u žalobce na předmětné zdaňovací období zahájena daňová kontrola. Zpráva o kontrole byla s žalobcem projednána dne 9. 6. 2004. Dle výsledků kontroly náklady žalobce neoprávněně zvýšil o částku 121 503 Kč, rozdíl na dani činil 37 820 Kč. Dne 22. 6. 2004 vydal správce daně dodatečný platební výměr, jímž žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 37 820 Kč. Žalobce s výsledky kontroly souhlasil a proti dodatečnému platebnímu výměru nepodal odvolání. Dne 22. 12. 2006 podal žalobce dodatečné daňové přiznání, ve kterém si snížil daň o 775 000 Kč oproti posledně známé daňové povinnosti. Z dodatečného daňového přiznání nebyly zřejmé důvody, pro které bylo přiznání podáno. Proto správce daně vydal dne 10. 1. 2007 výzvu dle § 43 daňového řádu a vyzval žalobce, aby ve lhůtě 15 dnů doložil a prokázal částku, o kterou snížil základ daně na řádku 220 a současně předložil přílohu k řádku č. 162. Výzvu žalobce převzal dne 15. 1. 2007. Dle úředního záznamu ze dne 16. 1. 2007 je zřejmé, že správce daně oznámil žalobci, že hodlá provést místní šetření. Pracovnice žalobce správci daně sdělila, že žalobce správci daně neumožní provést místní šetření dne 17. 1. 2007 a nepředloží účetní doklady za rok 2002. Na dotaz, proč nelze místní šetření provést, pracovnice žalobce odpověděla, že neví, co je předmětem dodatečného daňového přiznání a předmětné doklady jsou v archivu mimo firmu. Dne 19. 1. 2007 byla správci daně doručena odpověď žalobce na výše uvedenou výzvu ze dne 10. 1. 2007. V této žalobce tvrdil, že došlo k uplynutí prekluzivní tříleté lhůty dle § 47 daňového řádu k datu 31. 12. 2006 a správce daně tak nebyl oprávněn vydat předmětnou výzvu. Daň byla dle žalobce konkludentně vyměřena ke dni 31. 12. 2006. Dne 9. 2. 2007 správce daně žalobci k jeho dopisu sdělil, že s jeho názorem o konkludentním vyměření a marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně nesouhlasí. Dne 2. 3. 2007 žalobce prostřednictvím daňového poradce odpověď na výzvu doplnil. Uvedl, že došlo k uplynutí prekluzivní lhůty, neboť podání dodatečného daňového přiznání nelze považovat za úkon dle § 47 odst. 2 daňového řádu. Pokud správce daně ve lhůtě do 31. 12. 2006 neučinil úkon k doměření daně, nelze nečinnost správce daně přičítat k tíži žalobce. Důvody podání dodatečného daňového přiznání žalobce neuvedl. Setrval pouze na výtkách procesního charakteru. Dne 6. 4. 2007 správce daně vydal opětovně výzvu dle § 43 daňového řádu a žalobce vyzval, aby sdělil důvody, pro které podává dodatečné daňové přiznání a zároveň aby tyto důvody doložil tak, aby bylo zřejmé, že nejsou splněny podmínky pro užití

mimořádných opravných prostředků dle § 54 a § 55b daňového řádu. Současně žalobce upozornil na to, že pokud výzvě nebude ve lhůtě 15 dnů vyhověno, řízení o podaném dodatečném daňovém přiznání bude zastaveno. Na výzvu žalobce reagoval podáním ze dne 30. 4. 2007, jež žalobce osobně podal na Finančním úřadu v Praze-Modřanech. Místně nepříslušný Finanční úřad v Praze-Modřanech podání žalobce dne 14. 5. 2007 postoupil správci daně. V odpovědi na výzvu žalobce setrval na svých názorech. Uvedl, že podmínky užití mimořádných opravných prostředků nebyly splněny. V případě obnovy řízení dle § 54 daňového řádu ve věci rozhodnutí správce daně dodatečného platebního výměru ze dne 22. 6. 2004 na částku 37 820 Kč nejsou žalobci známé žádné skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí správce daně ze dne 22. 6. 2004. Stejně tak žalobci není známo, že by byly naplněny podmínky § 54 odst. 1 písm. b) a c) daňového řádu. V případě přezkoumání rozhodnutí dle § 55b daňového řádu žalobce souhlasí s dodatečně vyměřenou daní ve výši 37 820 Kč.

Dne 28. 5. 2007 správce daně řízení o podaném dodatečném daňovém přiznání dle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu zastavil. Správce daně konstatoval, že žalobce přes výzvu nedoložil, že nejsou splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků.

Rozhodnutí o zastavení řízení žalobce napadl odvoláním. Žalobce v odvolání namítal, že výzvě vyhověl podáním ze dne 30. 4. 2007. Pokud žalobce uvedl, že souhlasí s dodatečně vyměřenou daní ve výši 37 820 Kč, výzvě správce daně vyhověl. Žalobce setrval na svých názorech ohledně uplynutí prekluzivní lhůty a konkludentním vyměření daně ke dni 31. 12. 2006. Odvolání žalobce stěžovatel dne 20. 7. 2007 zamítl. Městský soud rozhodnutí stěžovatele k podané žalobě zrušil. Soud shledal důvodnou námitku žalobce, že došlo k uplynutí tříleté prekluzivní lhůty. Dále soud dospěl k závěru, že nebyly splněny podmínky pro zastavení řízení dle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu, neboť zákon podání dodatečného daňového přiznání výslovně připouští a výslovně stanoví, kdy je podání takového dodatečného daňového přiznání nepřípustné.

Proti rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), a je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.).

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v rozsahu uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost stěžovatel podává z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel namítá, že ve zrušujícím rozsudku není patrný závazný právní názor, jímž je stěžovatel vázán. Závěry, které soud vyslovil k jednotlivým námitkám žalobce si vzájemně odporují a dle názoru stěžovatele došel soud k nesprávnému právnímu závěru.

Soud přisvědčil námitce žalobce ohledně uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 daňového řádu a současně vyslovil názor, že v projednávané věci nebyly splněny podmínky pro zastavení řízení dle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu.

Podle § 47 odst. 1 daňového řádu, v relevantním znění, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Podle odst. 2 citovaného ustanovení, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Podle § 41 odst. 1 daňového řádu, 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.

Podle § 41 odst. 2 daňového řádu není dodatečné přiznání nebo hlášení přípustné, byl-li před jeho podáním učiněn správcem daně úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné přiznání nebo hlášení týkalo, a to až do doby ukončení tohoto úkonu.

Podle § 41 odst. 4 daňového řádu dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, proti poslední známé daňové povinnosti, lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a § 55b, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak. Toto dodatečné daňové přiznání nebo hlášení nelze však platně podat v případech, kdy

a) původní daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek nebo byla sjednána,

b) je uplatňováno snížení základu daně v důsledku snížení výnosů (příjmů) či uskutečněných zdanitelných plnění nebo zvýšení nákladů (výdajů) či přijatých zdanitelných plnění, o kterých již bylo pravomocně rozhodnuto v odvolání nebo v mimořádném opravném prostředku,

c) se týká daňové povinnosti, kde rozhodnutí o ní bylo již pravomocně přezkoumáno soudem,

d) dodatečným přiznáním na nižší daňovou povinnost nebo vyšší ztrátu by byla dotčena část daňové povinnosti již jednou dodatečně stanovená, při použití stejných důkazů.

Podle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu není-li v tomto nebo zvláštním zákoně stanoveno jinak, daňové řízení se zastaví, jestliže jde o nepřípustné podání.

V daném případě dospěl městský soud k závěru, že k zahájení řízení došlo podáním dodatečného daňového přiznání, tedy dne 22. 12. 2006, nikoli jak tvrdí stěžovatel, uplynutím subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Dále konstatoval, že účinky dodatečného daňového přiznání nastaly až uplynutím subjektivní lhůty pro jeho podání a stěžovatel byl o podaném dodatečném přiznání oprávněn rozhodnout až poté, kdy nastaly jeho účinky, tedy po datu 31. 12. 2006.

Městský soud uzavřel, že k zahájení řízení došlo dne 22. 12. 2006, účinky dodatečného daňového přiznání nastaly ke dni 31. 12. 2006 a do té doby nemohl stěžovatel o přiznání rozhodnout. Současně však dospěl k závěru, že v projednávané věci tříletá prekluzivní lhůta uplynula ke dni 31. 12. 2006. Po tomto datu nebyl stěžovatel oprávněn činit žádné úkony směřující k vyměření či doměření daně, tedy nebyl oprávněn ani vydat výzvu dle § 43 daňového řádu.

Stěžovatel se závěrem městského soudu nesouhlasí a zdůrazňuje, že by přijetím tohoto názoru bylo daňovému subjektu upřeno právo na vyměření daně ve správné výši. Stěžovatel má za to, že § 47 daňového řádu stanoví lhůtu, ve které je správce daně oprávněn daň vyměřit, a stavení této lhůty je ochranou daňového subjektu před úkony, jež činí správce daně z úřední povinnosti. V tomto souzeném případě nebylo daňové řízení zahájeno ex offo nýbrž úkonem daňového subjektu. Tím, že žalobce návrh na nižší vyměření daně podal, se vzdal ochrany, kterou mu poskytuje § 47 daňového řádu.

K problematice běhu lhůty dle § 47 daňového řádu v případě podání dodatečného daňového přiznání zaujal stanovisko rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení č. j. 7 Afs 20/2007 - 73 ze dne 23. 2. 2010. V citovaném usnesení mimo jiné konstatoval:

„je třeba vycházet z toho, že lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu se uplatní na řízení o mimořádných opravných prostředcích pouze v případech, kdy na ni zvláštní úprava těchto institutů v daňovém řádu přímo odkazuje, kdy je tedy lhůta pro vyměření (doměření) daně přímou součástí zvláštní lhůty pro použití příslušného mimořádného opravného prostředku, případně pro podání dodatečného daňového přiznání. Zároveň lze tuto lhůtu v takových případech použít právě jen v uvedeném rozsahu, tj. jako součást zvláštní lhůty pro použití daného opravného prostředku. Pokud je tedy tato zvláštní lhůta pro zahájení daného řízení zachována, nemůže již tříletá prekluzívní lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu ovlivnit další

běh tohoto řízení o mimořádném opravném prostředku (o dodatečném daňovém přiznání), resp. zabránit jeho řádnému dokončení. .....

Procesním institutem, který rovněž může vést ke změně daňové povinnosti, není však zákonem řazen mezi mimořádné opravné prostředky, je dodatečné daňové přiznání. Podle § 41 odst. 1 daňového řádu má daňový subjekt povinnost podat dodatečné daňové přiznání ve lhůtě do konce měsíce následujícího po zjištění, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost (tj. částka daně správcem daně naposled pravomocně stanovená buďto konkludentně postupem podle § 46 odst. 5 daňového řádu nebo platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo rozhodnutím o opravném prostředku). Tato lhůta se podle § 41 odst. 2 daňového řádu přerušuje úkonem správce daně směřujícím k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za příslušné zdaňovací období (tedy většinou zahájením daňové kontroly) a počíná běžet znovu od okamžiku, kdy rozhodnutí vydané na základě tohoto přezkoušení správnosti daňové povinnosti nabude právní moci. Po tuto dobu totiž není podání dodatečného daňového přiznání přípustné (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, publikované pod č. 1264/2007 Sb. NSS).

Obdobnou subjektivní lhůtu § 41 odst. 1 daňového řádu stanoví i pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, než je poslední známá daňová povinnost (tj. ve prospěch daňového subjektu), což je ovšem právo, nikoli povinnost daňového subjektu. Toto právo je ovšem zároveň omezeno § 41 odst. 4 daňového řádu, podle něhož dodatečné daňové přiznání na daň nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, než je poslední známá daňová povinnost, lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro obnovu řízení nebo přezkoumání rozhodnutí podle § 55b daňového řádu, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1 daňového řádu, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak. Citované ustanovení pak uvádí ještě konkrétní případy, kdy není možné dodatečné daňové přiznání ve prospěch daňového subjektu podat.

Jak již konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 - 60, publikovaném pod č. 1438/2008 Sb. NSS, vedle subjektivní lhůty podle § 41 odst. 1 daňového řádu se na podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň nebo vyšší daňovou ztrátu vztahuje též objektivní propadná lhůta pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 daňového řádu, ovšem s možností, aby došlo k přerušení běhu této lhůty úkony správce daně předcházejícími podání dodatečného daňového přiznání (např. zahájení daňové kontroly), pokud splňují požadavky § 47 odst. 2 daňového řádu.

I zde tedy daňový řád stanoví zvláštní objektivní lhůtu, tentokrát pro podání dodatečného daňového přiznání ve prospěch daňového subjektu. Opět by dle názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu odporovalo smyslu této zvláštní úpravy, pokud by i při zachování této lhůty nebylo možné řízení o dodatečném daňovém přiznání řádně dokončit (tj. případně stanovit daň v nové výši) z toho důvodu, že by až v průběhu tohoto řízení došlo k uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu. I zde tedy musí platit, že se v takovém případě lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu již na další řízení o dodatečném daňovém přiznání neuplatní a toto řízení bude časově omezeno pouze zbývající částí desetileté lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Obdobně to ovšem musí být i v případě řízení o dodatečném daňovém přiznání na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší, které je

omezeno pouze subjektivní lhůtou podle § 41 odst. 1 daňového řádu a dále lhůtou podle § 47 odst. 2 daňového řádu.“

S ohledem na výše vyslovené nelze přisvědčit názoru městského soudu, který dovodil, že došlo-li v projednávané věci k uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně ke dni 31. 12. 2006, nebyl již správce daně oprávněn činit žádné úkony směřující k vyměření či doměření daně. Pokud by žalobce v projednávané věci podal dodatečné daňové přiznání ve stanovené subjektivní lhůtě pro jeho podání, prekluzivní lhůta, jejíž marné uplynutí žalobce namítal podle § 47 odst. 1 daňového řádu, by se již na další řízení o dodatečném daňovém přiznání neuplatnila a správce daně by byl oprávněn i po datu 31. 12. 2006 činit úkony směřující k dodatečnému vyměření daně a řízení o podaném dodatečném daňovém přiznání dokončit.

Dále soud stěžovateli vytkl, že v projednávané věci nebyly splněny podmínky pro zastavení řízení dle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu a to s přihlédnutím k tomu, že zákon výslovně stanoví, kdy je podání dodatečného daňového přiznání nepřípustné.

Stěžovatel k tomuto závěru zdůrazňuje, že žalobce nepředložil ani nenavrhl žádný důkaz, ze kterého by mohl správce daně posoudit dodatečné daňové přiznání z hlediska splnění podmínek dle § 41 odst. 4 daňového řádu. Důkazní břemeno ohledně splnění těchto podmínek nese žalobce nikoli správce daně. Pokud žalobce důkazní prostředky k výzvě soudu nepředložil, nemohl správce daně dospět k jinému závěru, než že je dodatečné daňové přiznání neplatně podané. Stěžovatel si je vědom, že daňový řád v § 41 odst. 2 stanoví, kdy není dodatečné přiznání přípustné, zatímco odst. 4 hovoří o tom, kdy není dodatečné přiznání platně podané. Rozdíl mezi nepřípustným přiznáním a neplatně podaným přiznáním není ve výsledku daňového řízení žádný. O nepřípustném ani o neplatně podaném dodatečném přiznání nelze vést řízení a meritorně o něm rozhodnout. Řízení o něm musí být dle § 27 odst. 1 písm. h) zastaveno. V projednávané věci správce daně řízení o podaném dodatečném daňovém přiznání dle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu zastavil, neboť žalobce přes výzvu nedoložil, že nejsou splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků.

Městský soud závěrům správce daně nepřisvědčil. Zdůraznil, že pokud žalobce využil svého práva a podal dodatečné daňové přiznání v zákonem stanovené lhůtě, nelze takovéto přiznání označit za nepřípustné podání dle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu, neboť zákon výslovně podání dodatečného daňového přiznání připouští. Dále soud dospěl k závěru, že posouzení naplnění podmínek pro užití mimořádných opravných prostředků dle § 54 a § 55b) daňového řádu, jakkoli pro daňové řízení platí, že je to daňový subjekt, který má důkazní břemeno prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, je otázkou právní a posouzení této musí provést finanční úřad, přičemž se nemůže spoléhat pouze na tvrzení daňového subjektu. Naopak prokázání splnění podmínek dle § 41 odst. 4 písm. a-d) daňového řádu je povinností daňového subjektu.

S výše uvedenými závěry městského soudu nelze souhlasit.

Otázkou přípustnosti, resp. nepřípustnosti podání se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku č. j. 1 Afs 79/2009 - 133 ze dne 23. 10. 2009, kde konstatoval, že *„kategorie nepřípustnosti je v daňovém řádu pojímána jako zákonná překážka jednání daňového subjektu (výjimečně i správce daně, srov. § 59 odst. 7 a § 60 odst. 4 daňového řádu), které by jinak bylo přípustné. Nejčastěji se přitom jedná o nepřipuštění opravného prostředku proti určitému aktu správce daně (např. § 5 odst. 3, § 14 odst. 13, § 26 odst. 7 nebo § 56a odst. 2 daňového řádu). Pokud daňový subjekt učiní nepřípustné (tedy zákonem nedovolené) podání, správce daně není oprávněn se jím zabývat meritorně a bez dalšího řízení o něm zastaví podle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu [resp. v případě nepřípustného odvolání jej zamítne v souladu s § 49 odst. 2 písm. a) téhož zákona].„*

V souladu s výše uvedeným názorem by byl správce daně povinen nepřípustné odvolání podle § 49 odst. 2 písm. a) daňového řádu zamítnout, pokud by bylo daňovým subjektem podáno odvolání proti rozhodnutí o námitce (§ 52 odst. 3 daňového řádu), proti rozhodnutí, jímž se obnova řízení povoluje nebo nařizuje (§ 55 odst. 5 daňového řádu), proti vyřízení námitek podaných podle § 12 daňového řádu, proti vyřízení námitek podaných podle § 16 daňového řádu, proti rozhodnutí o poskytnutí zálohy (§ 30 odst. 4 daňového řádu) či proti rozhodnutí o závazném právním posouzení (§ 30b odst. 4 daňového řádu).

Ve všech výše zmiňovaných případech daňový řád podání odvolání jakožto opravného prostředku vylučuje, resp. nedovoluje, přičemž zde podání odvolání není označeno jako nepřípustné podání, nýbrž pro výluku zákon používá terminologie odlišné - a to „odvolání nelze podat“ (obdobně § 37a odst. 1, § 39 odst. 2, § 48 odst. 8, atd.).

Je tedy zřejmé, že v daňovém řádu není používána jednotná terminologie, což může v praxi činit potíže.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu v § 41 odst. 4 daňového řádu zákonodárce vymezil situace, za kterých shodně s výše uvedenými případy je vyloučeno podání dodatečného daňového přiznání.

Obdobnou dikci, jako má § 41 odst. 4 písm. c) daňového řádu, dle kterého nelze daňové přiznání platně podat v případě, kdy se týká daňové povinnosti, kde rozhodnutí o ní bylo již pravomocně přezkoumáno soudem, obsahuje i § 56 odst. 2 daňového řádu, jež stanoví, že použití mimořádného opravného prostředku je nepřípustné vůči těm rozhodnutím správců daně, která byla pravomocně přezkoumána soudem. Smysl výluky, kterým je zamezit opětovnému přezkoumávání soudních rozhodnutí správním orgánem, je v obou případech obdobný. Podání dodatečného daňového přiznání na daň, jež byla pravomocně přezkoumána soudem, postihuje daňový řád neplatností, zatímco podání žádosti o přezkum či návrh daňového subjektu na povolení obnovy řízení směřující proti rozhodnutím, jež byla soudně přezkoumána, jsou slovy zákona nepřípustné.

Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené nepřisvědčil názoru městského soudu, který v odůvodnění rozsudku konstatoval, že pokud žalobce využil svého práva a podal dodatečné daňové přiznání v zákonem stanovené lhůtě, nelze takovéto přiznání

označit za nepřípustné podání dle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu, neboť zákon výslovně podání dodatečného daňového přiznání připouští.

Pokud daňový subjekt učiní u správce daně podání označené jako dodatečné daňové přiznání, je ve smyslu § 21 odst. 1 daňového řádu zahájeno daňové řízení. Správce daně nejprve zkoumá naplnění procesních podmínek pro podání dodatečného daňového přiznání dle § 41 daňového řádu. Má-li podání vady, pro které nelze v řízení pokračovat, případně správci daně vzniknou pochybnosti o formě či obsahu podání, je jeho povinností vyzvat daňový subjekt k jejich odstranění (§ 21 odst. 8 daňového řádu). V souladu s § 21 odst. 5 daňového řádu je správce daně povinen posoudit každé podaní podle jeho obsahu, bez ohledu na to, jak je daňovým subjektem označeno. Vzniknou-li správci daně pochybnosti o naplnění podmínek pro podání platného dodatečného daňového přiznání, je na místě daňový subjekt nejprve vyzvat ve smyslu § 21 odst. 8 daňového řádu, aby sdělil důvody jeho podání a poskytl taktéž veškerou potřebnou součinnost k tomu, aby správce daně mohl na základě zjištěného skutkového stavu řádně posoudit, zda se nejedná o případy výluky podání dodatečného daňového přiznání stanovené v § 41 odst. 4 daňového řádu. Zde je třeba zdůraznit, že pokud daňový subjekt správci daně neposkytne potřebnou součinnost a nesdělí důvody podání dodatečného daňového přiznání, nelze tuto skutečnost přičítat k tíži správce daně. Daňový subjekt nese i v případě podání dodatečného daňového přiznání břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Absence či nedostatek součinnosti se pak nutně projeví negativně na straně daňového subjektu a v důsledku této nebude správce daně schopen náležitě posoudit platnost dodatečného daňového přiznání, resp. o něm meritorně rozhodnout. Jiná situace by nastala, pokud by daňový subjekt výzvě správce daně vyhověl a sdělil správci daně důvody podání dodatečného daňového přiznání a současně svá tvrzení doložil relevantními důkazy.

Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, že městský soud pochybil, pokud vyložil § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu tak, že vyloučil jeho použití na případy neplatně podaného dodatečného daňového přiznání. Na neplatně podané, stejně jako na nepřípustné podání dodatečného daňového přiznání je možné nahlížet stejnou optikou, neboť, shodně s názorem stěžovatele dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že rozdíl mezi nepřípustným dodatečným daňovým přiznáním a neplatně podaným dodatečným daňovým přiznáním nebude ve výsledku řízení žádný.

Stěžovatel taktéž namítal zmatečnost vysloveného závazného právního názoru. Městský soud v odůvodnění rozsudku přisvědčil námitce žalobce, že řízení nebylo zahájeno uplynutím subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání (tedy až 1. 1. 2007), nýbrž již podáním dodatečného daňového přiznání dne 22. 12. 2006, přičemž konstatoval, že rozhodnout o dodatečném daňovém přiznání mohl správce daně až poté, kdy nastanou jeho účinky, tedy po datu 31. 12. 2006, nejdříve 1. 1. 2007. Následně městský soud dospěl k závěru, že správci daně v důsledku prekluze nesvědčí právo činit jakékoliv úkony směřující k dodatečnému vyměření daně po 31. 12. 2006. Z takto formulovaného závěru je zřejmé, že městský soud měl zato, že správci daně nesvědčí po 31. 12. 2006 právo meritorně o podaném dodatečném přiznání rozhodnout. Současně městský soud konstatoval absenci naplnění podmínek pro zastavení řízení dle § 27 odst. 1 písm. h)

daňového řádu pro nepřípustnost a zavázal stěžovatele o odvolání žalobce rozhodnout znovu.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu není z napadeného rozsudku městského soudu ani patrné, jakým způsobem by měl stěžovatel v řízení dále pokračovat. Městský soud neshledal právo stěžovatele pokračovat v řízení a meritorně o něm rozhodnout, a současně konstatoval, že pro zastavení řízení nebyly splněny podmínky.

Nejvyšší správní soud přisvědčil námitkám stěžovatele uplatněným podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek městského soudu zrušil a vrátil k dalšímu řízení.

V novém rozhodnutí je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí rozhodne městský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 23. dubna 2010

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu