ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Karla Šimky, JUDr. Jakuba Camrdy, JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Marie Turkové a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **LKN s. r. o.**, se sídlem Václavská 274, Chrudim II., zastoupeného advokátem JUDr. Ing. Jiřím Klavíkem se sídlem Havlíčkova 99, Chrudim III., proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 12. 2008, č. j. 31 Ca 115/2008 - 23,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 12. 2008, č. j. 31 Ca 115/2008 - 23, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Jádro sporu a dosavadní postup ve věci

I. 1. Dosavadní průběh správního a soudního řízení

[1] Jádrem sporu v projednávané věci je otázka, zda poté, co daňový subjekt včas podá dodatečné daňové přiznání na daň nižší, proti poslední známé daňové povinnosti, může správce daně ohledně daňové povinnosti tímto přiznáním korigované věcně rozhodnout i tehdy, uplynula-li již v době mezi podáním dodatečného daňového přiznání a dobou, kdy by měl správce daně rozhodnout, prekluzivní lhůta k vyměření daně podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád"), anebo zda musí po jejím uplynutí řízení o tomto přiznání zastavit.

[2] Dne 30. 6. 2004 podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) prostřednictvím svého daňového poradce řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 5. 5. 2003 do 31. 12. 2003, a to na nulovou daňovou povinnost. Poté dne 13. 8. 2004 podal stěžovatel daňové přiznání za totéž období na daňovou povinnost 541 880 Kč. Dne 7. 7. 2004 byla stěžovateli doručena finančním úřadem výzva k odstranění pochybností. Následně vydal dne 16. 8. 2004 finanční úřad pod č. j. 69023/04/233912 platební výměr na daň z příjmů právnických osob za sledované období, a to ve výši 541 880 Kč. Dne 31. 12. 2007 podal stěžovatel nové, tentokrát dodatečné daňové přiznání znějící na daň ve výši 9920 Kč. Finanční úřad řízení o tomto dodatečném daňovém přiznání zastavil podle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu rozhodnutím ze dne 8. 1. 2008, č. j. 1076/08/233912, s odůvodněním, že lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob uplynula dne 31. 12. 2007.

[3] Proti tomu podal stěžovatel odvolání, v němž uvedl, že důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjistil dne 21. 12. 2007. Dodatečné daňové přiznání bylo podáno ve lhůtě upravené v § 47 odst. 1 daňového řádu. Odvolání žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 12. 5. 2008, č. j. 3476/08-1200-604128. Měl za to, že lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 41 odst. 1 daňového řádu trvala do 31. 1. 2008, ovšem tříletá lhůta pro vyměření daně uplynula dne 31. 12. 2007, takže daň již nebylo možno vyměřit. Žalovaný korigoval právní názor finančního úřadu pouze v tom, že nezastavil řízení podle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu, nýbrž podle písm. d) téhož odstavce, neboť stěžovatelovo dodatečné daňové přiznání nebylo nepřípustné, nýbrž o něm již nebylo možno rozhodnout.

[4] Stěžovatel podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu. V ní poukazoval jednak na právní názor vyjádřený v rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2005, sp. zn. 30 Ca 263/2002 (publ. pod č. 660/2005 Sb. NSS), zejména však na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2007, sp. zn. 1 Afs 20/2006, podle nějž může daňový subjekt předložit daňové přiznání, má-li jeho daňová povinnost být nižší, v týchž objektivních lhůtách, jaké zákon stanoví správci daně pro vyměření či doměření daně.

[5] Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) žalobu zamítl shora označeným rozsudkem. Shledal, že období pro vyměření daně skončilo dne 31. 12. 2007, neboť úkony finančního úřadu vůči stěžovateli proběhly v roce 2004. Samotné podání dodatečného daňového přiznání pak není úkonem, kterým by bylo možno přerušit běh lhůt podle § 47 daňového řádu. Zastavení řízení podle § 27 odst. 1 písm. d) daňového řádu proto bylo správným a zákonným postupem. Rozhodnutí, na která odkazoval stěžovatel, pak podle krajského soudu řeší pouze otázku lhůt pro podání dodatečných daňových přiznání, v nynějším řízení však nebylo zpochybněno, že stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání včas.

[6] Stěžovatel považoval zastavení řízení o dodatečném vyměření daně finančním úřadem za postup v rozporu s právním názorem vyjádřeným v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2007, sp. zn. 1 Afs 20/2006 (publ. pod č. 1438/2008 Sb. NSS), podle něhož může daňový subjekt předložit daňové přiznání v týchž propadných lhůtách, jaké zákon stanoví v § 47 daňového řádu správci daně. Tyto lhůty stěžovatel dodržel, což přiznává i krajský soud, podle nějž ale správce daně nemůže učinit

žádný úkon, který by přerušil běh lhůty k doměření daně, pokud dodatečné daňové přiznání podá daňový subjekt. To by však podle stěžovatele vedlo k absurdnímu závěru, že pokud by daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání v poslední den lhůty, správce daně by nemohl daň doměřit, ani kdyby toto dodatečné daňové přiznání znělo na vyšší daňovou povinnost oproti poslední známé daňové povinnosti. Pokud tak stěžovatel využil svého práva podat dodatečné daňové přiznání v poslední den lhůty, postupoval v souladu se zákonem a případné problémy s přerušením běhu lhůty podle § 47 daňového řádu nemohou jít v jeho neprospěch.

[7] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. Nadto uvádí, že v dané věci stojí za zmínku nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (publ. pod č. 211/2008 Sb. ÚS, sv. 51, roč. 2008, str. 639 a na http://nalus.usoud.cz), který se při aplikaci § 47 odst. 1 daňového řádu přiklonil k pravidlu „3 plus 0“. Při respektování tohoto nálezu lhůta pro vyměření daně za rok 2003 uplynula dne 31. 12. 2006 a stěžovatelovo podání tak bylo učiněno až po uplynutí zákonné lhůty.

I. 2. Prejudikatura Nejvyššího správního soudu zohledněná druhým senátem

[8] Při předběžném posouzení věci druhý senát Nejvyššího správního soudu shledal, že ke sporné právní otázce, zaujal první senát téhož soudu v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 34/2009 – 46, www.nssoud.cz, následující stanovisko:

[9] *„Žalobce v kasačních stížnostech dále zdůrazňoval, že dodatečné daňové přiznání ve všech případech podal včas, a přesto k doměření daně nedošlo. V této souvislosti pak vznáší otázku, kdy bude úkon daňového subjektu (pravděpodobně tedy podání dodatečného daňového přiznání) učiněn včas tak, aby zakládal povinnost správce daně o něm rozhodnout. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že žalobce ve všech čtyřech případech podal dodatečná daňová přiznání v subjektivní lhůtě podle § 41 odst. 1 daňového řádu (tj. do konce měsíce následujícího po zjištění, že daňová povinnost měla být nižší či daňová ztráta vyšší). (...) Rovněž je zřejmé, že žalobce podal dodatečná daňová přiznání i v rámci lhůty objektivní stanovené v § 41 odst. 4 ve spojení s § 47 daňového řádu (...).*

Od podání dodatečného daňového přiznání je však třeba lišit samotné doměření daně, neboť podle § 47 odst. 1 daňového řádu nelze daň vyměřit či doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Jak v nedávné době judikoval Ústavní soud, „uplyne-li lhůta uvedená v § 47 d. ř., aniž v ní byla daň pravomocně (...) vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy.“ (Viz nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, http://nalus.usoud.cz.) Ačkoliv byla dodatečná daňová přiznání podána včas, správce daně nebyl oprávněn doměřit daň po uplynutí prekluzivní lhůty (...). Pokud by tak učinil, jednalo by se o nezákonné rozhodnutí.

(...)

Z logiky věci pak plyne, že zjistí-li daňový subjekt skutečnosti svědčící tomu, že jeho daňová povinnost měla být vyšší či nižší než původně přiznaná, až v posledním měsíci před uplynutím objektivní prekluzivní lhůty, je vystaven určité nejistotě, že o jeho nové daňové povinnosti již nebude správcem daně rozhodnuto. Správce daně totiž nemusí v prekluzivní lhůtě vydat platební výměr, případně učinit úkon přerušující běh prekluzivní lhůty a současně již v

tomto období nemůže dojít k doměření daně konkludentně – k němu by totiž došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty, což zákon ve světle výkladu Ústavního soudu nepřipouští. Tato právní nejistota daňového subjektu je však kompenzována právní jistotou spočívající právě v běhu a skončení tříleté prekluzivní lhůty: daňový subjekt jednoduše ví, že neučiní-li správce daně úkon přerušující běh prekluzivní lhůty nebo nevydá-li platební výměr, zůstane jeho původní daňová povinnost nedotčena. (...) Skutečnost, že ke konkludentnímu doměření daně v případě žalobce nedošlo, je důsledkem uplynutí prekluzivní lhůty, nikoliv libovůlí správce daně či porušením principů dobré správy. (...)"

[10] Druhý senát vzal v úvahu, že k podobnému závěru dospěl rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 5 Afs 9/2009 - 65, publ. pod č. 1954/2009 Sb. NSS a na www.nssoud.cz: *„Pravomocné rozhodnutí je odstranitelné pouze cestou mimořádných opravných prostředků či rozhodnutím soudu ve správním soudnictví k podané žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Nelze akceptovat, aby daňová rozhodnutí nabyla právní moci až po lhůtě stanovené v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, jejímž marným uplynutím zaniká právo daň vyměřit či doměřit, ale stejně tak zaniká i právo přiznat nárok na odpočet (tj. vyměřit zápornou daňovou povinnost). Jiný výklad by vedl k tomu, že výše uvedená prekluzivní lhůta by mohla být posuzována libovolně."*

I. 3. Právní názor druhého senátu

[11] Druhý senát se s právním názorem prvního senátu neztotožnil. Vyšel na základě skutkových okolností patrných z dosavadního řízení z toho, že až do 31. 12. 2007 měl správce daně právo na vyměření či doměření daně a stěžovatel právo podat dodatečné daňové přiznání. Tato jejich práva na využití předmětné lhůty si přitom musela podle druhého senátu být jak ve svém časovém rozsahu, tak ve své schopnosti vyvolat právní následky rovna. Toto požadoval již rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 -60, publ. pod č. 1438/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz:

[12] *„S ohledem na ústavně-právní rovinu nelze přijmout situaci, kdy by byl v pochybnostech o správném výkladu vzájemné souvislosti mezi § 41 a § 47 d. ř. (...) použit zužující gramatický výklad pouze některých ustanovení daňového řádu, který by znemožnil daňovému subjektu reagovat na provedené úkony správce daně, typicky tedy daňovou kontrolu, podáním dodatečného daňového přiznání.*

Ze stejného důvodu je pak také nutné odmítnout výklad, který by omezil lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání z důvodu daňové povinnosti vyšší anebo daňové ztráty nižší pro daňové subjekty na lhůtu měsíční subjektivní a tříletou objektivní, zatímco správce daně by mohl provádět daňovou kontrolu za stejné zdaňovací období, a to i opakovaně, v maximální lhůtě deseti let, čímž by pro něj, tedy pouze jednostranně, docházelo k přetržení objektivní tříleté lhůty a k jejímu novému běhu za zachování celkového desetiletého rámce, stanoveného v § 47 odst. 2 d. ř.

(...)

(...) [D]aňový subjekt, kterému vzniká dle ustanovení § 41 odst. 1 d. ř. možnost předložit dodatečné daňové přiznání proto, že jeho daňová povinnost má být nižší nebo daňová ztráta vyšší, je může platně podat v týchž objektivních lhůtách, jaké zákon stanoví správci daně pro vyměření daně, doměření daně či pro přiznání nároku na daňový odpočet (§ 47 odst. 1, 2

daňového řádu), tzn. do 3 let, nejpozději však do 10 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat řádné daňové přiznání. Úkony správce daně, které směřují k přezkoušení správnosti daňové povinnosti či k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, tak způsobují přerušení běhu tříleté lhůty stanovené v § 47 odst. 1 d. ř. Daňový subjekt může tedy splnit svoji zákonnou povinnost, zjistí-li, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší (§ 41 odst. 1 daňového řádu), ale též uplatnit své právo, zjistí-li, že jeho daňová povinnost má být nižší nebo daňová ztráta vyšší (§ 41 odst. 4 daňového řádu) i poté, co po přerušení tříleté lhůty k vyměření či doměření daně počala tato lhůta běžet znovu (s výjimkami uvedenými ve větě druhé tohoto odstavce). Nejzazší lhůtou pro podání dodatečného daňového přiznání podle § 41 odst. 1 d. ř. je však vždy lhůta deseti let, stanovená v § 47 odst. 2 d. ř., a to jak pro daňové přiznání „směrem nahoru", tak „směrem dolů"."

[13] Druhý senát má za to, že *ratio* právního názoru rozšířeného senátu nelze naplnit pouze tím, že by daňový subjekt sice mohl podat dodatečné daňové přiznání – a již tím by bylo naplněno jeho právo podat dodatečné daňové přiznání i poté, co po přerušení tříleté lhůty počala tato lhůta běžet znovu. Správce daně by totiž o tomto dodatečném daňovém přiznání již nemohl meritorně rozhodnout, takže dodatečné daňové přiznání by bylo sice platně podané, ale pokud by bylo podáno např. v poslední den prekluzivní lhůty, jako tomu bylo zde, nemohlo by vyvolat žádnou reakci správce daně; pokud by bylo podáno dříve, záležela by jeho schopnost vyvolat právní následky na rychlosti správce daně, tedy na tom, zda by řízení zahájit stihl či nestihl. Takové „naplnění" požadavků rozšířeného senátu je však absurdní.

[14] Podle druhého senátu bylo smyslem citovaného usnesení rozšířeného senátu přiznat daňovému subjektu právo na vyvolání řízení k doměření daně ve lhůtě zcela totožné té, kterou má k dispozici správce daně. Stěžovatel toto své právo v projednávané věci ostatně i využil a v této lhůtě je uplatnil. Bylo by proto ve zřejmém rozporu s principem rovnosti běhu lhůt pro správce daně i daňový subjekt jak v časovém, tak obsahovém rozměru, pokud by jeden z nich v poslední den lhůty mohl svým úkonem platně přerušit běh lhůty podle § 47 daňového řádu a zahájit řízení o doměření daně, zatímco druhý by sice „platně" mohl podat dodatečné daňové přiznání, to by však již nemohlo vyvolat žádné právní následky.

[15] Právní názor prvního senátu vede podle druhého senátu k závěru, že podání dodatečného daňového přiznání v některých případech nemá žádný faktický význam, jelikož o něm správce daně již nemůže věcně rozhodnout. Na straně druhé však podle druhého senátu není rozumné ani vytvářet další a další institucionální možnosti přezkumu pravomocně ukončených řízení.

[16] Druhý senát proto nabízí následující výklad vyhýbající se oběma krajnostem: Podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu nelze daň vyměřit ani doměřit po uplynutí zákonné lhůty. Je zcela zřejmé, že tato zákonná prekluzivní lhůta má chránit právní jistotu daňového subjektu, nikoliv zájmy správce daně, resp. není určena ani k tomu, aby správci daně „ulehčovala" jeho činnost. Pokud proto dojde k situaci, že před uplynutím této lhůty je již daň pravomocně stanovena (v daném případě platebním výměrem ze dne 16. 8. 2004), nicméně daňový subjekt podá účinně dodatečné daňové přiznání, je správce daně povinen o

něm vždy rozhodnout. Aby tak však mohl učinit kvalifikovaně, musí být oprávněn využít všech zákonných procesních možností (vytýkací řízení, daňová kontrola).

[17] Pokud je dodatečné daňové přiznání podáno tak, že správce daně před uplynutím prekluzivní lhůty ještě stihne učinit úkon k jejímu přerušení ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, nevyvolává tato situace podle druhého senátu zásadní výkladové problémy: Tříletá prekluzivní lhůta běží znovu a daň může být v této lhůtě doměřena – na základě provedených zjištění – jak ve prospěch, tak v neprospěch daňového subjektu.

[18] I za situace, kdy dodatečné daňové přiznání sice bylo včas podáno, avšak před uplynutím zákonné prekluzivní lhůty nebyl učiněn žádný úkon k jejímu přerušení (přičemž někdy ani s ohledem na okolnosti učiněn být nemohl – viz věc stěžovatele, který dodatečné daňové přiznání podal až 31. 12. 2007, tj. v poslední den lhůty), je ve shodě se shora uvedeným nutno podle druhého senátu trvat na tom, že správce daně musí o tomto dodatečném daňovém přiznání věcně rozhodnout. Pokud by zjistil, že daňová povinnost měla být větší než poslední známá daňová povinnost, a dodatečné daňové přiznání bylo podáno na daňovou povinnost nižší, nemůže po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty rozhodnout v neprospěch daňového subjektu a může pouze tuto původně stanovenou daňovou povinnost potvrdit. Jinak řečeno, pravomocné stanovení daně „fixuje“ postavení daňového subjektu v tom smyslu, že se v důsledku pouhé jeho vlastní aktivity (podání dodatečného daňového přiznání) toto jeho postavení nesmí dodatečně zhoršit (pokud samozřejmě dodatečné daňové přiznání není podáno na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší, viz § 41 odst. 1 daňového řádu), protože v opačném případě by nebyl naplněn účel zákonné prekluze – právní jistota daňového subjektu.

[19] Argumentační alternativou, k níž se však druhý senát nepřiklonil, by bylo, že podáním dodatečného platebního výměru se správci daně otevře možnost na základě provedeného dokazování nově rozhodnout případně i v neprospěch daňového subjektu, a to podle logiky, že je věcí samotného daňového subjektu zvážit, zda bude „riskovat“ podáním dodatečného daňového přiznání znovuotevření daňového řízení. Tato argumentace je založena na východisku, že smyslem prekluzivní lhůty zakotvené v ustanovení § 47 daňového řádu není primárně ochrana právní jistoty daňového subjektu, nýbrž současně i zájem na efektivním a spravedlivém výběru daní. Takto viděno otevírá podání dodatečného daňového přiznání možnost vydání nového rozhodnutí i v neprospěch daňového subjektu. Druhý senát k tomu poznamenává, že takový výklad odporuje setrvalé judikatuře správních soudů, podle níž podání daňového přiznání nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení.

[20] Jakkoli proto podání dodatečného daňového přiznání nemá schopnost přerušit běh lhůty podle § 47 odst. 2 věty první daňového řádu, je-li takové podání učiněno, musí s ním být podle názoru druhého senátu ze strany správce daně nakládáno jako s úkonem platným a schopným vyvolat právní následky ve shora popsaném smyslu.

[21] Vzhledem k tomu, že od názoru vysloveného ve shora zmíněném rozsudku prvního senátu se druhý senát sám nemohl odchýlit, předložil věc usnesením ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Afs 27/2009 - 47, www.nssoud.cz, podle § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu.

II. Pravomoc rozšířeného senátu

[22] Při posuzování věci rozšířený senát zjistil, že dřívější judikatura, konkrétně výše citovaný rozsudek prvního senátu, je vskutku v rozporu s názorem, který chce zaujmout druhý senát. První senát zastává názor, že i když daňový subjekt podal včas (tedy ve lhůtě podle § 41 odst. 4 věty první daňového řádu, odkazující na prekluzivní lhůtu podle § 47 odst. 1 a odst. 2 větu první daňového řádu) dodatečné daňové přiznání, nelze po uplynutí této prekluzivní lhůty ohledně tohoto přiznání věcně rozhodnout a řízení o něm musí být zastaveno. Druhý senát má naopak za to, že v takovém případě má být řízení o přiznání skončeno rozhodnutím ve věci samé, a to tak, že nelze zhoršit postavení daňového subjektu zvýšením jeho daňové povinnosti oproti stavu před dotyčným dodatečným daňovým přiznáním, avšak lze je zlepšit jejím snížením, jsou-li pro to shledány zákonné důvody.

[23] Uvedené právní názory jsou zjevně v rozporu, neboť se liší v náhledu na procesní vyústění řízení ve věci dodatečného daňového přiznání v případě, že v průběhu včas zahájeného řízení uplyne prekluzivní lhůta podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první daňového řádu. Chce-li druhý senát zaujmout jím předestíraný právní názor, pak se nepochybně hodlá odchýlit od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, což lze učinit toliko rozhodnutími rozšířeného senátu (§ 17 odst. 1 s. ř. s.). Pravomoc rozšířeného senátu k posouzení předložené věci je tedy dána.

III. Posouzení věci rozšířeným senátem

[24] V první řadě je třeba podotknout, že v projednávané věci není důvodu zabývat se v souvislosti s řešením právní otázky, kvůli níž byla věc rozšířenému senátu předložena, jejím vztahem k interpretaci ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu o počátku běhu prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně. Z obsahu spisu je totiž patrné, že stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání před koncem prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první daňového řádu, ať již je její počátek počítán podle pravidla „3 plus 0“ (tj. od 1. 1. 2004), anebo podle pravidla „3 plus 1“ (tj. od 1. 1. 2005), neboť správce daně svým úkonem (výzvou ze dne 7. 7. 2004 k odstranění pochybností) přerušil její běh, takže lhůta začala běžet znova od 1. 1. 2005 a skončila uplynutím dne 31. 12. 2007. Rozšířený senát se proto nezabýval otázkou, jak má být vykládána prekluzivní lhůta podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první daňového řádu (v jeho znění do 31. 12. 2009, tj. do změny provedené bodem 5. části první zákona č. 304/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů) v případech, kdy její neuplynutí znamená výhodu pro daňový subjekt.

[25] K věci samé pak rozšířený senát poznamenává, že otázka předložená druhým senátem není v judikatuře Nejvyššího správního soudu nová. Rozšířený senát se jí zabýval již ve svém usnesení ze dne 23. 10. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, publikovaném pod č. 2055/2010 Sb. NSS a na www.nssoud.cz. V bodech 34 až 37 tohoto usnesení uvedl:

[26] *„[34] 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, čj. 8 Afs 111/2005 - 106, č. 1264/2007 Sb. NSS).

[35] 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.

[36] Jak již konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 2. 8. 2007, čj. 1 Afs 20/2006 - 60, 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.

[37] 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.“

[27] Výše zmíněná rozhodnutí rozšířeného senátu, tedy usnesení ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 - 60, publ. pod č. 1438/2008 Sb. NSS, a usnesení ze dne 23. 10. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, publ. pod č. 2055/2010 Sb. NSS, obě též na www.nssoud.cz, zejména pak druhé z nich, již nepřímo řeší spornou právní otázku. Druhé z uvedených usnesení se ve svém bodě 37 zjevně přiklání k názoru druhého senátu v tom, že není možné, aby řízení o dodatečném daňovém přiznání na daň nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, proti poslední známé daňové povinnosti (dále též „DDPN“), zahájené účinným (zejména včasným)

úkonem daňového subjektu (podáním ve lhůtě podle § 41 odst. 4 věty první daňového řádu, odkazující na prekluzivní lhůtu podle § 47 odst. 1 a odst. 2 větu první daňového řádu) skončilo „automaticky“ uplynutím času jen proto, že po jeho zahájení uplyne zmíněná prekluzivní lhůta, bez věcného posouzení dotyčného dodatečného daňového přiznání. Rozšířený senát se přiklonil k názoru, že v takovém případě není řízení ve věci dotyčného dodatečného daňového přiznání omezeno prekluzivní lhůtou podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první daňového řádu, nýbrž toliko desetiletou lhůtou podle § 47 odst. 2 věty druhé daňového řádu.

[28] Rozšířený senát podotýká, že nepoužití prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první daňového řádu se týká toliko předmětu řízení vymezeného tím DDPN, ve vztahu k němuž se řízení vede. Rozhodně nemůže vést k vystavení daňového subjektu poté, co ve věci zmíněného DDPN bude pravomocně rozhodnuto, případným dalším kontrolním postupům správce daně či dokonce možnosti dalšího doměření daně. Ochranná funkce prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první daňového řádu působí po uplynutí této lhůty i ve vztahu k daňovému subjektu, vůči němuž je po jejím uplynutí vedeno řízení ve věci jím účinně podaného DDPN, nevztahuje se ovšem na toto řízení (avšak jen a pouze na ně), pro něž zákon stanovil lhůty zvláštní..

[29] Znamená to tedy, že ve věci zmíněného DDPN přiznání může správce daně použít i po uplynutí lhůty podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první daňového řádu za splnění dalších zákonných podmínek daňovou kontrolu jako postup směřující k ověření správnosti tvrzení daňového subjektu uvedených v dodatečném daňovém přiznání či jiné podle konkrétních okolností v úvahu přicházející kontrolní a zjišťovací instituty. Je samozřejmé, že správce daně může v tomto případě tehdy, kdy to je přípustné (např. v odvolacím řízení), zjišťovat skutkový stav a provádět dokazování i mimo daňovou kontrolu. Z obsahového hlediska se však pravomoc správce daně zjišťovat skutkový stav vztahuje jen a pouze na ty skutečnosti, jež jsou významné pro posouzení pravdivosti a případně právní relevance tvrzení daňového subjektu uvedených v dodatečném daňovém přiznání. Zjišťování a prověřování jiných skutečností (se skutečnostmi uvedenými v daňovém přiznání nesouvisejících), i kdyby samy o sobě mohly mít vliv na úsudek o tom, jaká má být skutečná výše daňové povinnosti daňového subjektu, je nepřípustné a bylo by v rozporu se zákonem, neboť k takovému postupu již správce daně nemá pravomoc. Ta mu totiž zanikla uplynutím prekluzivní lhůty a zůstala mu – v důsledku včasného podání DDPN daňovým subjektem – jako výjimka z pravidla pouze ve výseku vymezeném skutečnosti relevantními pro posouzení správnosti tohoto daňového přiznání.

[30] Rozšířený senát tedy přitakává druhému senátu v tom, že není přípustné, aby řádně (zejména včas) zahájené řízení ve věci DDPN skončilo „automaticky“ bez věcného posouzení pouhým uplynutím prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první daňového řádu.

[31] Navazující otázkou, zda je správce daně při svém rozhodování ve věci DDPN hmotněprávně limitován tím, že tak činí po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první d. ř., není rozšířený senát oprávněn řešit. Nemůže se tedy zabývat tím, zda po uplynutí prekluzivní lhůty je vůbec přípustné zhoršit postavení daňového subjektu oproti jeho poslední známé daňové povinnosti. K této otázce totiž nebyl dosud žádným ze

senátů Nejvyššího správního soudu zaujat právní názor, k jehož překonání by bylo nutné rozhodnutí rozšířeného senátu.

III. 4. Shrnutí

[32] Rozšířený senát proto na základě výše uvedených úvah dospěl k následujícím závěrům:

[33] Řízení o dodatečném daňovém přiznání zahájené včasným podáním dodatečného daňového přiznání na daň nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, proti poslední známé daňové povinnosti (§ 41 odst. 4 věty první daňového řádu, odkazující na prekluzivní lhůtu podle § 47 odst. 1 a odst. 2 větu první daňového řádu), nemůže skončit „automaticky“ uplynutím času bez věcného posouzení dotyčného dodatečného daňového přiznání jen proto, že po jeho zahájení uplyne zmíněná prekluzivní lhůta.

[34] I po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první daňového řádu je správce daně v řádně zahájeném řízení o dodatečném daňovém přiznání oprávněn užít procesních prostředků a postupů podle daňového řádu k prověření tvrzení daňového subjektu uvedených v přiznání.

IV. Závěr

[35] Rozšířený senát v dané věci posoudil předloženou spornou právní otázku. Jelikož se jednalo o jedinou právní otázku významnou pro posouzení věci samé, rozhodl rozsudkem o věci samé v souladu s ustanovením § 71 odst. 2 písm. a) Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu.

[36] Krajský soud posoudil nesprávně právní otázku, dospěl-li k závěru, že správce daně po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první daňového řádu důvodně zastavil řízení o stěžovatelem včas podaném DDPN a ve věci tohoto daňového přiznání nerozhodl meritorně. Kasační stížnost je tedy s ohledem na § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodná. Rozšířený senát proto zrušil rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.).

[37] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[38] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. dubna 2011

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného
senátu