

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **LKN spol. 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,

t a k t o :

Věc se postupuje rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) ze dne 12. 5. 2008, č. j. 3476/08-1200-604128. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Chrudimi (dále jen „finanční úřad“) ze dne 8. 1. 2008, č. j. 1076/08/233912, kterým bylo zastaveno řízení zahájené dne 31. 12. 2007 podáním dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 5. 5. 2003 do 31. 12. 2003.

[2] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, byla v rozporu se spisy a při jejím zjišťování byl porušen zákon.

[3] Stěžovatel připomíná, že dne 31. 12. 2007 podal u Finančního úřadu v Chrudimi dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 5. 5. 2003 do 31. 12. 2003, přičemž důvody k jeho podání zjistil dne 21. 12. 2007. Skutečnost, že finanční úřad řízení o dodatečném vyměření daně zastavil, označuje za rozpornou 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 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), správci daně. Tyto lhůty stěžovatel dodržel, což přiznává i krajský soud, podle něž 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 přerušением běhu lhůty podle § 47 daňového řádu nemohou jít v jeho neprospěch.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že jeho rozhodnutí bylo učiněno a vydáno v souladu s právními předpisy, a proto navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. Nadto uvádí, že v dané věci stojí za zmínku nálezn Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, který se při aplikaci § 47 odst. 1 daňového řádu přiklonil k „teorii 3+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.

[5] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 30. 6. 2004 podal 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 jednatel společnosti 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 9 920 Kč. Finanční úřad řízení o tomto dodatečném daňovém přiznání zastavil podle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu rozhodnutím ze dne 8. 1. 2008 vzhledem k tomu, že lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob uplynula dne 31. 12. 2007.

[6] Proti tomu podal stěžovatel odvolání, v němž uvedl, že důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjistil dne 21. 12. 2007 a dodatečné daňové přiznání bylo podáno ve lhůtě upravené v § 47 odst. 1 daňového řádu. Toto odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 5. 2008. V něm žalovaný uvedl, 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 správce daně již nemohl daň vyměřit. Na tom nemohla nic změnit ani výzva doručená stěžovateli dne 7. 7. 2004, neboť i tříletá lhůta, jež začala běžet s jejím doručením, uplynula dne 31. 12. 2007. Tuto lhůtu nemohlo prolomit ani stěžovatelovo dodatečné daňové přiznání, neboť není úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, když těmito úkony jsou pouze úkony správce daně, jak naznačuje zmínka, že o nich musí být daňový subjekt zpraven. Žalovaný také uvedl na pravou míru, že řízení nebylo zastaveno podle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu, nýbrž podle písmene d) téhož odstavce, neboť stěžovatelovo dodatečné daňové přiznání nebylo nepřipustné, pouze o něm již nebylo možno rozhodnout. To však nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí samotného.

[7] Stěžovatel podal proti tomuto rozhodnutí žalobu. V ní poukazyval 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 něž 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.

[8] Krajský soud tuto žalobu zamítl rozsudkem ze dne 12. 12. 2008. V něm 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. Tento závěr krajský soud podpořil citacemi rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, sp. zn. 5 Afs 36/2003, ze dne 31. 5. 2006, sp. zn. 5 Afs 42/2004, a ze dne 24. 8. 2005,

sp. zn. 5 Afs 187/2004. V nich Nejvyšší správní soud vyjádřil právní názor, že schopnost přerušit běh lhůty podle § 47 daňového řádu mají jen úkony správce daně; úkony daňového subjektu mohou nanejvýš vyvolat takové úkony správce daně, samy však, a to platí i pro podání dodatečného daňového přiznání, takovou moc nemají. Posledním úkonem schopným přerušit běh této lhůty tak bylo vydání platebního výměru ze dne 16. 8. 2004. 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.

II. Prejudikatura Nejvyššího správního soudu

[9] Při předběžném posouzení věci rozhodující 2. senát Nejvyššího správního soudu konstatoval, že k právní otázce, která je činěna spornou v tomto případě, se vyjádřil zdejší soud v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 34/2009 - 46. V tomto rozsudku uvedl zejména následující.

[10] „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 vznášel 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 nepochybně, 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). Konkrétně žalobce u všech dodatečných daňových přiznání uvedl, že rozhodné skutečnosti zjistil v prosinci roku 2007 a v téže měsíci dodatečná daňová přiznání podal. Subjektivní lhůta k podání dodatečných daňových přiznání přitom ve všech případech uplynula až dne 31. 1. 2008. 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, která, jak je uvedeno výše, skončila dne 31. 12. 2007. 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 přibližuje z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy.“ (viz náleží 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, tj. po 31. 12. 2007. Pokud by tak učinil, jednalo by se o nezákonné rozhodnutí. Pokud jde o povinnost správce daně rozhodnout o podaném dodatečném daňovém přiznání, je tato otázka upravena institutem tzv. konkludentního doměření daně. Správce daně sice může na základě dodatečného daňového přiznání daň doměřit platebním výměrem, nicméně daňový řád mu umožňuje i jiný způsob. Ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu totiž stanoví, že neodchyluje-li se vyměření daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Toto ustanovení je plně použitelné i pro případ podání dodatečného daňového přiznání: ke konkludentnímu doměření daně v tomto případě dochází v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu poslední den měsíce následujícího po zjištění skutečností odvodňujících podání dodatečného daňového přiznání. Současně je třeba mít na paměti, že § 47 daňového řádu při stanovení prekluzivní lhůty nerozlišuje mezi jednotlivými způsoby doměření daně. Z toho je proto nutné usoudit, že po uplynutí prekluzivní lhůty nemůže být daň doměřena ani platebním výměrem, ani konkludentně. 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. Současně nelze v této souvislosti hovořit o porušení principů dobré správy či libovůle správce daně, pokud k doměření nové daňové povinnosti v rámci prekluzivní lhůty nedojde. Správce daně nemá povinnost vydat v určité lhůtě po obdržení dodatečného daňového přiznání platební výměr na novou daňovou povinnost. Omezení libovůle správce daně je učiněno právě zakotvením konkludentního vyměření daně. Skutečnost, že ke konkludentnímu doměření daně v případě žalobce nedošlo, je důsledkem uplynutí prekluzivní lhůty nikoliv libovůlí správce daně či porušením principů dobré správy. Ani tyto námitky žalobce proto neshledal Nejvyšší správní soud důvodnými.“

[11] Je vhodné uvést, že k podobnému závěru dospěl rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 5 Afs 9/2009 - 65 (byť v tomto případě jsou skutkové okolnosti značně odlišné): „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 daně 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.“

III. Odchylný právní názor 2. senátu

[12] Podle ustanovení § 17 odst. 1 s. ř. s. je věc předkládána rozšířenému senátu, protože při předběžné poradě dospěl rozhodující 2. senát k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru judikovaného Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku sp. zn. 1 Afs 34/2009. Jde o právní otázku možnosti a nutnosti správce daně meritorně rozhodnout o včas podaném dodatečném daňovém přiznání, kdy by však toto rozhodnutí bylo vydáno až po uplynutí prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu.

[13] V nyní projednávaném případě totiž lhůta končila dne 31. 12. 2007. Posledním úkonem, který přerušil běh lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 věta první daňového řádu, totiž bylo doručení výzvy správce daně k odstranění pochybností dne 7. 7. 2004. Až do tohoto dne pak 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 být jak ve svém časovém rozsahu, tak ve své schopnosti vyvolat právní následky, rovna, jak požadoval rozšířený senát v usnesení 1 Afs 20/2006: „S ohledem na ústavně-právní rovinnu nelze přijmout situaci, kdy by byl v pochybnostech o správném výkladu vzájemné souvislosti mezi § 41 a § 47 d. ř., který je patrný z výše citované rozporné judikatury krajských soudů a dále pak rozdílných právních názorů v rámci zdejšího soudu, použit zrušující 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 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, 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. Podobný výklad není slučitelný s výše uvedenými ústavními principy, stejně tak jako se základními zásadami daňového řízení (§ 2 odst. 1 d. ř.), dokonce ani se základní působností správce daně ve smyslu § 1 odst. 2 d. ř., již se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému stanovení a splnění daňových povinností. Znamená by, že po uplynutí tříleté lhůty by daňový subjekt již nikterak nemohl uplatňovat svá práva a zjištění ohledně daňové povinnosti vyšší anebo daňové ztráty nižší, a to ani tehdy, pokud by byl, ve zbylých sedmi letech, podroben úkonu směřujícímu k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ze strany správce daně, na jehož základě by získal znalosti ohledně výše vlastní daňové povinnosti či daňové ztráty

dle § 41 odst. 1 d. ř. Konečně neobstojí ani argument žalovaného, že zákonodárce zamýšlel stanovit maximální délku objektivní lhůty pro dodatečné daňové přiznání „směrem dolů“ na tři roky. Ustanovení § 41 odst. 1, respektive § 41 odst. 4 d. ř., totiž obsahuje křížový odkaz na § 47 odst. 1, který je však s ohledem na výše uvedené nutno chápat jako odkaz na celé ustanovení § 47. Kdyby měl zákonodárce skutečně jasný úmysl stanovit v tomto případě striktní lhůtu tři let, která by měla určit jasný a nepřekročitelný limit pro podání dodatečného daňového přiznání na daňovou povinnost vyšší či daňovou ztrátu nižší, nic mu nebránilo tuto lhůtu zřetelně zakotvit přímo do § 41 odst. 1 d. ř. 1 resp. do jeho odst. 4 a nečinit žádné křížové odkazy na jiná ustanovení (a jejich systematiku) v rámci daňového řádu. Z výše uvedeného rozšířený senát dovozuje, 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 těchto 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 přerušování 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 přerušování 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 naboru“, tak „směrem dolů“.

[14] 2. senát zdejšího soudu má za to, že citovanou dikci právního názoru rozšířeného senátu nelze naplnit pouze tím (jak v projednávané věci dovodil krajský soud), 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 přerušování 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.

[15] Předkládající senát má naopak za to, že smyslem citovaného usnesení rozšířeného senátu bylo 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.

[16] Je přitom nesporné, že až do 31. 12. 2007 měl správce daně právo na vyměření či doměření daně a stěžovatel měl právo podat dodatečné daňové přiznání. Tato jejich práva na využití předmětné lhůty si přitom musela být jak ve svém časovém rozsahu, tak ve své schopnosti vyvolat právní následky, rovna. Bylo by proto ve zřejmém rozporu s takto vnímanou rovností běhu lhůt pro správce daně i daňový subjekt, 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.

[18] 2. senát Nejvyššího správního soudu tak na straně jedné odmítá výklad, který učinil v nyní projednávané věci žalovaný a krajský soud a který plně konvenuje citovanému právnímu názoru obsaženému v rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 1 Afs 34/2009. Tento názor totiž ve svých důsledcích vede 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 není rozumné ani vytvářet další a další institucionální možnosti přezkoumání pravomocně ukončených řízení.

[19] Za rozumný výklad, který se vyhne popsaným extrémům, proto zdejší soud považuje výklad následující. 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 viz platební výměr ze dne 16. 8. 2004), nicméně daňový subjekt podá platně (tj. nejedná se o některý z případů vypočtených v § 41 odst. 4 daňového řádu) dodatečné daňové přiznání, je povinen o něm správce daně vždy rozhodnout. Aby tak však mohl učinit kvalifikovaně, je samozřejmě oprávněn využít všech zákonných možností (vytýkáací řízení, daňová kontrola).

[20] Pokud je tedy 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 zásadnější výkladové problémy: tříletá prekluzivní lhůta běží znovu a daň může být doměřena – na základě provedených zjištění - jak ve prospěch i v neprospěch daňového subjektu.

[21] I za situace, kdy dodatečné daňové přiznání sice bylo včas podáno, nicméně pochybením správce daně před uplynutím zákonné prekluzivní lhůty nebyl učiněn žádný úkon k jejímu přerušení, příp. podle okolností konkrétní věci reálně ani učiněn být nemohl (viz nyní projednávaný případ, kdy dodatečné daňové přiznání bylo učiněno až 31. 12. 2007, tj. v poslední den této lhůty), je však ve shodě se shora uvedeným nutno trvat na tom, že správce daně musí o tomto dodatečném daňovém přiznání věcně rozhodnout. Pokud by však na základě vlastních zjištění dospěl správce daně k závěru, že daňová povinnost měla být větší, než byla pravomocně stanovena dříve, 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, § 41 odst. 1 daňového řádu), protože v opačném případě by nebyl naplněn účel zákonné prekluze – právní jistota daňového subjektu. Lze tak uzavřít, že prekluzivní lhůtu podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu je třeba vyložit tak, že pod pojmem doměření daně je třeba rozumět pouze případy, kdy je daň doměřována v rozporu s projevenou vůlí daňového subjektu, protože právě tímto způsobem je chráněna jeho právní jistota. Pokud však je dodatečné daňové přiznání podáno na daňovou povinnost nižší, nic správci daně nebrání, aby o ní rozhodl.

[22] Argumentační alternativou, k níž se však 2. senát nepřiklání, je i varianta, že se podáním dodatečného platebního výměru otevře možnost správce daně 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 argumentační pozice 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, podání dodatečného daňového přiznání otevírá možnost vydání nového rozhodnutí i v neprospěch daňového subjektu. Jen dodáváme, že tento výklad odporuje setrvalé judikatuře správních soudů, podle níž podání daňového přiznání nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení.

[23] Jakkoliv proto podání dodatečného daňového přiznání nemá schopnost přerušit běh lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 věta první daňového řádu (kromě krajským soudem citovaných rozhodnutí pátého senátu vyjádřil zdejší soud tento právní názor například i ve svém rozsudku ze dne 17. 2. 2006, sp. zn. 8 Afs 7/2005, publ. pod č. 1480/2008 Sb. NSS), je-li takové podání

učiněno, musí s ním být ze strany správce daně nakládáno jako s úkonem platným a schopným vyvolat právní následky ve shora popsaném smyslu.

[24] Za situace, kdy druhý senát Nejvyššího správního soudu dospěl k právnímu názoru odlišnému od právního názoru vysloveného v rozhodnutí stejného soudu dříve, byl povinen předložit věc k rozhodnutí rozšířenému senátu, což tímto usnesením také učinil.

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa, JUDr. Jakub Camrda, JUDr. Miluše Došková, JUDr. Michal Mazanec, JUDr. Karel Šimka, JUDr. Marie Turková a JUDr. Jaroslav Vlašín. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s.ř.s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V Brně dne 3. prosince 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu