

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Jakuba Camrdy, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Karla Šimky, JUDr. Marie Turkové a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **VOP 014, s. r. o.**, se sídlem Předbranská 415, Uherský Brod, zastoupené JUDr. Václavem Sedlářem, advokátem se sídlem Údolní 5, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 11. 2006, č. j. 31 Ca 107/2005 - 28,

t a k t o :

- I. Rozšířený senát **s e t r v á v á** na právním názoru vysloveném v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94.
- II. Věc **s e v r a c í** k projednání a rozhodnutí sedmému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

1. Krajský soud rozsudkem ze dne 23. 11. 2006, č. j. 31 Ca 107/2005 - 28, zamítl žalobu, jíž se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2005, č. j. 2155/05/FŘ 130, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Brodě ze dne 22. 12. 2004, č. j. 74640/04/338922/8377, jímž jí byl vyměřen v řízení podle § 55b odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 463 155 Kč za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 1999.

2. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně podala dne 25. 10. 1999 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 1999, v němž uplatnila nadměrný odpočet ve výši 1 602 137 Kč. Správce daně zahájil výzvou ze dne 23. 11. 1999, jež byla žalobkyni doručena dne 30. 11. 1999, vytykáací řízení, které ukončil platebním výměrem ze dne 19. 2. 2002, č. j. 11677/02/338922/8377, jímž žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty ve výši 2 666 705 Kč. Platební výměr byl žalobkyni doručen dne 27. 2. 2002 a uplynutím lhůty pro odvolání nabyl právní moci. Rozhodnutím ze dne 29. 11. 2004, č. j. 7146/04/FŘ 130, které bylo žalobkyni doručeno dne 3. 12. 2004, žalovaný nařídil přezkoumání zmíněného platebního výměru v řízení podle § 55b daňového řádu. V přezkumném řízení správce daně rozhodnutím ze dne 22. 12. 2004, č. j. 74640/04/338922/8377, žalobkyni vyměřil dle § 55b odst. 6 daňového řádu nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí 1999 ve výši 463 155 Kč. Rozhodnutí správce daně, které bylo žalobkyni doručeno dne 28. 12. 2004, napadla žalobkyně odvoláním, které žalovaný rozhodnutím

ze dne 7. 6. 2005, č. j. 2155/05/FR 130, zamítl. Proti tomuto rozhodnutí brojila žalobkyně u Krajského soudu v Brně, který její žalobu shora uvedeným rozsudkem zamítl.

3. Krajský soud shledal nedůvodnou žalobní námitku žalobkyně, že k novému vyměření nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 daňového řádu. Východiskem úvahy krajského soudu se stal § 55b odst. 2 věta první daňového řádu, podle něhož lze zahájit přezkoumání daňových rozhodnutí nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Platební výměr ze dne 19. 2. 2002, č. j. 11677/02/338922/8377, jenž byl správcem daně přezkoumáván, nabyl právní moci dne 3. 4. 2002 a rozhodnutí žalovaného, jímž bylo nařízeno jeho přezkoumání, bylo vydáno dne 29. 11. 2004, lhůta pro nařízení přezkoumání platebního výměru tedy byla zachována. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že vydání platebního výměru není úkonem správce daně směřujícím k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, jímž se přerušuje běh prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud dovodil, že úkony správce daně je třeba posuzovat postupně tak, jak vedly k vyměření daně. Platební výměr je nutno považovat za úkon správce daně, jímž se daňovému subjektu ukládá a vyměřuje daňová povinnost. Opačný výklad nemá dle krajského soudu oporu v zákoně. Za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty k vyměření, resp. doměření daně považoval krajský soud též rozhodnutí žalovaného o nařízení přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b daňového řádu.

4. Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností, kterou opřela o důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatelka nesouhlasí s právním názorem krajského soudu, že předmětné rozhodnutí správce daně bylo vydáno před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 daňového řádu. S poukazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publikované pod č. 953/2006 Sb. NSS a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS dovozuje, že v posuzované věci uplynula prekluzivní lhůta k vyměření, resp. doměření daně dne 31. 12. 2002. Judikatorní závěry obsažené v uvedených rozhodnutích dle stěžovatelky vyvrací úvahy, které vedly krajský soud k zamítnutí žaloby. Stěžovatelka tedy navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

5. Žalovaný označil ve svém vyjádření kasační stížnost za nedůvodnou a navrhl její zamítnutí. Dle jeho názoru nelze při výkladu § 47 odst. 2 daňového řádu vycházet pouze z formálního jazykového výkladu, ale rovněž ze smyslu a účelu tohoto ustanovení v rámci celého daňového řízení, tedy i s ohledem na možnost využití mimořádných opravných prostředků. Stěžovatelkou předestřený výklad by ve svém důsledku do značné míry omezoval možnosti účinné nápravy daňových rozhodnutí prostřednictvím mimořádných opravných prostředků, pro něž daňový řád stanoví jasné podmínky. To potvrzuje i právní úprava institutu přezkoumávání daňových rozhodnutí podle § 55b daňového řádu, neboť i tento mimořádný opravný prostředek směřuje ke „*konečnému stanovení*“ daně. Lhůta k použití tohoto mimořádného opravného prostředku se odvíjí dle § 55b odst. 2 daňového řádu od právní moci přezkoumávaného rozhodnutí. Dle žalovaného by bylo proti úmyslu zákonodárce, aby rozhodnutí o výsledku přezkoumání dle § 55b odst. 6 daňového řádu bylo „*v nebezpečí prekluze*“. Zákonodárce výslovně připustil možnost využití mimořádných opravných prostředků k přezkumu předchozího daňového řízení ukončeného pravomocným (dodatečným) platebním výměrem, ať už z úřední povinnosti nebo na žádost daňového subjektu. Žalovaný je tedy toho názoru, že při vyměření, doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet v rámci

řízení o řádných či mimořádných opravných prostředcích, ale i po zrušení předchozího daňového rozhodnutí soudem, se uplatní pouze desetiletá lhůta upravená v § 47 odst. 2 věta druhá daňového řádu.

II.

Důvody postoupení věci rozšířenému senátu

6. Po právní stránce je předmětem kasační stížnosti otázka výkladu § 47 odst. 2 v návaznosti na § 46 odst. 4 daňového řádu, a to, zda je platební výměr vydaný správcem daně úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení či nikoliv.

7. Sedmý senát při předběžné poradě dospěl k právnímu závěru, jenž je odlišný od právního názoru vyjádřeného ve shora uvedeném usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publikovaným pod č. 953/2006 Sb. NSS, v němž byl vysloven následující právní názor: „*Platebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.*“ Jelikož sedmý senát nemohl ve věci rozhodnout, aniž by se při tom neodchýlil od citovaného právního názoru, postoupil věc k rozhodnutí rozšířenému senátu s návrhem, aby zvážil odklon od svého právního názoru vyjádřeného v usnesení ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, a změnil dosavadní výklad § 47 odst. 2 daňového řádu.

8. Rozšířený senát vycházel dle sedmého senátu ve svém právním názoru, že platební výměr není úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty, z gramatického výkladu § 47 odst. 2 daňového řádu. I kdyby sedmý senát připustil, že samotný jazykový výklad je správný, nemůže dosavadní právní názor obstát s ohledem na smysl a účel zákona jako celku. Pojem „úkon směřující k vyměření daně“ totiž nelze vykládat izolovaně, nýbrž v kontextu celého daňového řádu. Pokud není vydán platební výměr, nedojde, až na výjimky upravené např. v § 50 odst. 5 a 6, § 55b odst. 6 daňového řádu, ani k vyměření daně. Pokud je úkonem směřujícím k vyměření daně rozhodnutí, které předchází stanovení daně (výzva podle § 31 odst. 9 nebo § 43 daňového řádu), tím spíše tímto úkonem bude rozhodnutí, jímž je daňovému subjektu samotná daň stanovena. Jaký jiný „kvalifikovaný úkon“ by již měl směřovat k vyměření daně než úkon, jímž je právě samotné vyměření daně, tedy vydání platebního výměru, jímž je daň stanovena. Navíc dosavadní judikatura vychází z toho, že daň je třeba ve lhůtě dle § 47 odst. 1 daňového řádu vyměřit pravomocně, tedy ani samotným vydáním platebního výměru ještě není vyměření daně dokonáno.

9. Platební výměr je navíc nejen úkonem, jímž je daň vyměřena nebo doměřena, ale rovněž úkonem, na nějž je vázáno použití mimořádných opravných prostředků. Právní názor rozšířeného senátu je však dle názoru sedmého senátu v rozporu s účelem mimořádných opravných prostředků a fakticky omezuje či dokonce neguje možnost jejich uplatnění. Sedmý senát dovedl, že při stávajícím výkladu, podle něhož není platební výměr úkonem směřujícím k vyměření daně, postrádá jakékoliv opodstatnění institut přezkoumávání daňových rozhodnutí podle § 55b daňového řádu. Ani správci daně, ani daňovým subjektům by nebylo umožněno využívat tento procesní institut, neboť aby mohlo dojít k jeho naplnění ve dvouleté lhůtě podle § 55b odst. 2 daňového řádu, muselo by řízení o daňové povinnosti proběhnout tak, že by od zahájení daňové kontroly až do právní moci rozhodnutí o odvolání neuplynula doba delší než jeden rok. Naopak v případě, že by rozhodnutí o odvolání nabylo právní moci až poslední den lhůty k vyměření daně, nebylo by možno tento mimořádný opravný prostředek využít vůbec, neboť by lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu uběhla dříve než lhůta podle § 55b odst. 2 daňového řádu.

10. Obdobně argumentuje sedmý senát i v případě obnovy řízení. S ohledem na existenci lhůt k podání žádosti o obnovu řízení dle § 54 odst. 3 daňového řádu by musely být nejen platební výměr, ale i rozhodnutí o odvolání vydány alespoň šest měsíců před zánikem práva daň vyměřit, aby bylo vůbec možno obnovu řízení provést, a to i ve prospěch daňových subjektů. V případě opravy zřejmých omylů a nesprávností stanovené daně postupem podle § 56 daňového řádu by bylo možno opravu provést pouze v mezidobí mezi nabytím právní moci rozhodnutí o odvolání do uplynutí lhůty k vyměření nebo doměření daně. Opravu zřejmé chyby či nesprávnosti platebního výměru by tak bylo lze provést jen v rádech několika dnů nebo měsíců od jeho vydání. Po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu by byla náprava možná pouze cestou soudního přezkumu, což není dle sedmého senátu účelné.

11. Sedmý senát argumentuje i zněním § 41 daňového řádu, jenž upravuje podání dodatečného daňového přiznání. Dodatečné daňové přiznání, ať již na daňovou povinnost vyšší (povinnost daňového subjektu) nebo nižší (právo daňového subjektu) je nutno podle § 41 odst. 1 daňového řádu podat do konce měsíce následujícího po zjištění, že daňová povinnost daňového subjektu má být vyšší, resp. nižší než jeho poslední známá daňová povinnost. Dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší lze navíc dle § 41 odst. 4 daňového řádu podat jen ve lhůtě podle § 47 odst. 1 daňového řádu, a to pouze v případě, že nejsou splněny podmínky pro použití mimořádných opravných prostředků. Tato podmínka preferující použití mimořádných opravných prostředků by byla podle sedmého senátu zcela nadbytečná, pokud by platební výměr nebyl úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Tento výklad by také znemožňoval použití § 41 odst. 2 daňového řádu, podle něhož dodatečné daňové přiznání není přípustné po zahájení daňové kontroly, a to až do právní moci dodatečného platebního výměru, který byl na základě daňové kontroly vydán. Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání podle § 41 odst. 1 daňového řádu se po uvedené dobu přerušuje a začíná znovu běžet až od právní moci dodatečného platebního výměru. Pokud by se ovšem lhůta pro vyměření daně dle § 47 odst. 1 daňového řádu odvíjela od zahájení daňové kontroly a nebyla dodatečným platebním výměrem znovu přerušena, mohlo by dojít k jejímu marnému uplynutí již v průběhu odvolacího řízení a dodatečný platební výměr by tak nenabyl právní moci. Nebylo by tak možné určit ani počátek a konec lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Závěr vyslovený rozšířeným senátem by v této souvislosti mohl vést i ke zneužívání zákona v neprospěch daňových subjektů, neboť by tak v případech, kdy by odvolací orgán, případně i účelově, nerozhodl o podaném odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ve lhůtě pro vyměření daně počítané již od okamžiku zahájení daňové kontroly, bylo daňovým subjektům znemožněno upravit výši své daňové povinnosti podáním dodatečného daňového přiznání.

12. Sedmý senát tedy dospěl k závěru, že stávající výklad § 47 odst. 2 v návaznosti na § 46 odst. 4 daňového řádu může vést ke zneužití zákona v neprospěch daňových subjektů, kterým by mohlo být znemožněno domáhat se jednak svých práv prostřednictvím mimořádných opravných prostředků a jednak i snížení stanovené daňové povinnosti, resp. zvýšení daňové ztráty prostřednictvím dodatečného daňového přiznání.

III.

Oprávnění rozšířeného senátu k rozhodnutí

13. Rozšířený senát v první řadě zkoumal, zda je oprávněn ve věci rozhodovat. Podle § 17 odst. 1 s. ř. s., dospěje-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Ze znění tohoto ustanovení plyne, že je zásadně přípustné, aby senát Nejvyššího správního soudu předložil věc k rozhodnutí

rozšířenému senátu nejen v těch případech, kdy dospěje k odlišnému názoru, než jaký byl již vysloven jiným senátem téhož soudu, ale i v těch případech, kdy dospěje k právnímu názoru odlišnému od názoru již vysloveného rozšířeným senátem. Rozhodovací činnost rozšířeného senátu slouží primárně ke sjednocování právních názorů uvnitř Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, www.nssoud.cz) a jeho rozhodnutí jsou tedy prostředkem vyjádření právních názorů, jež mají být následovány zejména v rozhodovací praxi senátů Nejvyššího správního soudu, a jejich prostřednictvím samozřejmě i v rozhodovací praxi krajských soudů a správních orgánů. Vyslovení právního názoru rozšířeným senátem se však nemůže stát absolutní překážkou budoucímu možnému vývoji judikatury o dané otázce. Jak se již vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 140/2008 - 77, publikovaném pod č. 1792/2009 Sb. NSS), s jehož závěry se rozšířený senát ztotožňuje, *„judikatura správních soudů není neměnná, a ani existence právního názoru vyjádřeného rozhodnutím rozšířeného senátu nebrání opětovně kasační stížností zpochybnit jeho validitu. ... Na druhou stranu relativní stabilita judikatury je nezbytnou podmínkou právní jistoty jako jednoho ze základních atributů právního státu. Změny judikatury za situace nezměněného právního předpisu by se měly odehrávat z principiálních důvodů.“* Ani vyslovení právního názoru v předchozím rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu tedy nevytváří překážku tomu, aby mu mohla být senátem tohoto soudu postoupena věc k rozhodnutí o téže právní otázce s návrhem, aby doposud zastávaný právní názor změnil. Na straně druhé si rozšířený senát uvědomuje zásadní význam stability a spolehlivosti své judikatury, proto bude k její změně přistupovat jen z důvodů mimořádně závažných a přesvědčivých. Rozšířený senát tedy konstatuje, že podmínka odlišnosti právních názorů je naplněna, neboť sedmý senát předložil věc rozšířenému senátu k rozhodnutí z důvodu zaujetí rozdílného právního názoru, než jaký byl o téže otázce dříve vysloven v rozhodnutí rozšířeného senátu.

14. Má-li se rozšířený senát věcí zabývat, musí mít předložená právní otázka také význam pro rozhodnutí ve věci (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 2 Afs 52/2006 - 86, publikované pod č. 1762/2009 Sb. NSS). I tato druhá podmínka je splněna, neboť pokud by měl být (dodatečný) platební výměr považován za úkon směřující k vyměření daně, jak se domnívá sedmý senát, bylo by uplynutí prekluzivní lhůty v předmětné věci bez dalšího vyloučeno a sedmý senát by se nemusel zabývat úvahami o tom, do jaké míry se tato lhůta vztahuje na řízení o přezkoumání daňové povinnosti dle § 55b daňového řádu.

IV.

Posouzení věci rozšířeným senátem

15. Rozšířený senát nemá důvod se odchýlit od svého dosavadního stanoviska vyjádřeného v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publikovaném pod č. 953/2006 Sb. NSS, podle něhož platební výměr není úkonem správce daně, jenž by ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu přerušoval běh tříleté prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 daňového řádu pro vyměření daně.

16. Rozšířený senát vedl k tomuto závěru nejen gramatický výklad daného ustanovení, podle něhož za „úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení“ ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu lze jen stěží považovat (dodatečný) platební výměr, jímž se daň právě již vyměruje, resp. dodatečně vyměruje. Ke shodnému výsledku lze dospět zároveň i výkladem teleologickým, neboť (dodatečný) platební výměr stojí na konci daňového řízení směřujícího k (dodatečnému) vyměření daně, v okamžiku vydání platebního výměru tedy není žádný důvod k tomu, aby došlo k přerušování a novému běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu.

17. Na tom nic nemění ani skutečnost, že samotné vydání (dodatečného) platebního výměru k zachování prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu ještě nepostačuje, neboť daň je třeba podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikované pod č. 1542/2008 Sb. NSS) v uvedené lhůtě vyměřit či doměřit pravomocně. Pokud je proti (dodatečnému) platebnímu výměru podáno odvolání, je možnost zachování prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu v odvolacím řízení zajištěna tím, že běh této lhůty jsou způsobilé přerušit takové úkony správce daně či odvolacího orgánu v odvolacím řízení, jejichž cílem je zjistit skutečnosti rozhodné pro posouzení správnosti předchozího vyměření daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2007, č. j. 8 Afs 19/2006 - 72, www.nssoud.cz, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, www.nssoud.cz).

18. Hlavním argumentem předkládajícího senátu, proč by měl (dodatečný) platební výměr přerušovat běh lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu, je vytvořit dostatečný prostor k použití mimořádných opravných prostředků (resp. procesních institutů, které daňový řád za mimořádné opravné prostředky označuje). Předkládající senát má za to, že pokud dojde k pravomocnému (dodatečnému) vyměření daně na samém konci prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu, je již uplatnění mimořádných opravných prostředků (a případně i možnost podání dodatečného daňového přiznání) v podstatě vyloučeno, a to i v případech, kdy by se tak dělo ve prospěch daňového subjektu.

19. K tomu je ovšem třeba poznamenat, že předkládající senát vychází při své úvaze z nesprávných předpokladů, neboť počítá s tím, že se prekluzivní lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu bez dalšího vztahuje i na řízení o mimořádných opravných prostředcích, resp. na řízení o dodatečném daňovém přiznání, a nebere přitom v úvahu, že daňový řád stanoví pro možnost použití těchto procesních institutů zvláštní lhůty, které tak představují zvláštní úpravu oproti obecné úpravě v § 47 odst. 1 daňového řádu. Tuto skutečnost ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu, v relevantním znění, zřetelně vyjadřuje tím, že stanoví: „*Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit nebo doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání...*“

20. Je tedy 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 prekluzivní 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.

21. Jiný je ovšem charakter konečné desetileté prekluzivní lhůty pro vyměření (doměření) daně upravené v ustanovení § 47 odst. 2 věty druhé daňového řádu, v němž se stanoví: „*Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání...*“ Z dikce tohoto ustanovení je patrné, že zde daňový řád nepřipouští možnost, že by tato lhůta, která je vždy konečným limitem pro možnost změny daňové povinnosti (ať už ve prospěch nebo v neprospěch daňového subjektu) a kterou není možné přerušit jakýmkoliv úkonem správce daně (jinou otázkou je možnost stavění jejího běhu

podle § 41 s. ř. s.), mohla být modifikována či ponechána stranou na základě jiného ustanovení daňového řádu. Nejvyšší správní soud má tedy za to, že tato lhůta se plně uplatní i na řízení o mimořádných opravných prostředcích, resp. o dodatečném daňovém přiznání.

22. Konkrétně se prekluzivní lhůty pro vyměření (doměření) daně podle § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu na řízení o jednotlivých mimořádných opravných prostředcích, resp. o dodatečném daňovém přiznání uplatní následujícím způsobem:

a) Přezkoumání daňových rozhodnutí (§ 55b daňového řádu)

23. Speciální lhůta pro přezkoumání daňových rozhodnutí je stanovena v § 55b odst. 2 daňového řádu: „*Toto přezkoumání může být zahájeno nejpозději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci.*“ V souladu s výše uvedeným se tato lhůta uplatní namísto lhůty v § 47 odst. 1 daňového řádu. Bylo by v rozporu se smyslem této zvláštní úpravy, aby i v případech, kdy by byla dvouletá lhůta pro zahájení přezkoumání zachována, by nebylo možné přezkoumání daňového rozhodnutí provést, protože by již uplynula lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu.

24. Přezkoumání daňového rozhodnutí je tedy možné tehdy, pokud je rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání vydáno (§ 55b odst. 4 daňového řádu) a daňovému subjektu doručeno ve lhůtě dvou let následujících po roce, v němž přezkoumávané rozhodnutí nabylo právní moci (§ 55b odst. 2 daňového řádu), byť by se tak stalo již po uplynutí lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu. Z toho je zřejmé, že ani další průběh takto zahájeného přezkumného řízení, které může skončit zrušením, nahrazením, změnou nebo potvrzením přezkoumávaného rozhodnutí (§ 55b odst. 1 daňového řádu) ani průběh případného řízení o odvolání proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání (§ 55b odst. 6 daňového řádu) již lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu ovlivnit nemůže. V tomto smyslu je tedy třeba korigovat právní názor poprvé vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2003, č. j. 6 A 76/2001 - 41, publikovaném pod č. 178/2004 Sb. NSS, podle něhož běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu přerušuje rozhodnutí příslušného správce daně o povolení (nařízení) přezkoumání daňového rozhodnutí. Jestliže se lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu na řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí vůbec nevztahuje, není možné ani hovořit o tom, že by úkon správce daně v tomto řízení, konkrétně rozhodnutí o nařízení (povolení) přezkoumání byl úkonem tuto lhůtu přerušujícím.

25. To ovšem nic nemění na tom, že i toto řízení musí být dokončeno ve lhůtě deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 47 odst. 2 daňového řádu), celková délka přezkumného řízení (včetně řízení o odvolání proti výsledku přezkoumání) je tedy omezena částí desetileté lhůty, která z této lhůty zbývá v okamžiku zahájení přezkoumání, přičemž běh této lhůty není možné žádným úkonem v rámci přezkumného řízení přerušit.

26. Navíc konečný limit pro nové stanovení daně v podobě prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu samozřejmě neznamená, že by správce daně příslušný pro přezkumné řízení či odvolací orgán v tomto řízení byli oprávněni otálet se svými rozhodnutími až na samý konec této lhůty. I na toto řízení se totiž vztahuje povinnost správce daně postupovat v daňovém řízení bez zbytečných průtahů ve smyslu § 34c daňového řádu a respektovat pořádkové lhůty v tomto ustanovení uvedené. Byť se samozřejmě prekluzivní lhůty na straně jedné a pořádkové lhůty na straně druhé svým charakterem, stejně jako právními důsledky jejich překročení zásadně odlišují, je třeba zdůraznit, že správce daně je i v přezkumném řízení lhůtami podle § 34c odst. 1 daňového řádu vázán. V případech, kdy by správce daně tyto lhůty nerespektoval a nápravu

by k podnětu daňového subjektu podle § 34c odst. 2 daňového řádu nezjednal ani nadřízený správce daně, má daňový subjekt na ochranu před nečinností správce daně k dispozici žalobu podle § 79 a násl. s.ř.s. Toto konstatování samozřejmě platí obdobně i pro další procesní instituty, jimiž se rozšířený senát bude dále zabývat.

b) Obnova řízení (§ 54 a § 55 daňového řádu)

27. Podle § 54 odst. 3 daňového řádu musí být žádost o obnovu řízení podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit. Podle této zvláštní úpravy je tedy objektivní lhůta pro podání žádosti o obnovu řízení ztotožněna s prekluzivními lhůtami pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu.

28. Podle § 55 odst. 2 daňového řádu správce daně nařídí obnovu z úřední povinnosti, pokud nezaniklo právo na vyměření daně. I zde je tedy zvláštní lhůta pro případ obnovy řízení z úřední povinnosti vázána na prekluzivní lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu.

29. Jiné lhůty daňový řád v ustanoveních pro obnovu řízení nestanoví, a to ani pro vydání nového rozhodnutí v obnoveném řízení (§ 55 odst. 6 daňového řádu) ani pro rozhodnutí o případném odvolání proti novému rozhodnutí v obnoveném řízení (§ 55 odst. 8 daňového řádu). Je tedy třeba vycházet z toho, že pro možnost obnovy řízení na žádost daňového subjektu je rozhodující, aby objektivní lhůta podle § 54 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu (stejně jako subjektivní šestiměsíční lhůta podle § 54 odst. 3 daňového řádu) byla zachována v okamžiku podání žádosti o obnovu řízení. Smyslu a účelu tohoto ustanovení by odporoval výklad, podle něhož by i v případě včasného podání žádosti o obnovu podle § 54 odst. 3 daňového řádu nebylo možné povolit obnovu řízení ani provést obnovené řízení, protože by mezitím uplynula lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu. Obdobně pro nařízení obnovy řízení z úřední povinnosti je rozhodující, aby rozhodnutí o nařízení obnovy bylo vydáno a daňovému subjektu doručeno ve lhůtách pro vyměření (doměření) daně podle § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu, pokud je tato lhůta zachována, nemůže již následné uplynutí lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu ovlivnit průběh obnoveného řízení.

30. Je tedy možné uzavřít, že v případě včasného podání žádosti o obnovu řízení již běh lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu nijak neovlivní další průběh řízení o povolení obnovy a v případě jejího povolení ani další průběh obnoveného řízení (včetně příp. navazujícího řízení o odvolání proti novému rozhodnutí v obnoveném řízení). Obdobně to platí v případě včasného nařízení obnovy z úřední povinnosti. Na tato navazující řízení se ovšem opět v plném rozsahu uplatní desetiletá lhůta podle § 47 odst. 2 daňového řádu, resp. její část, která v okamžiku podání žádosti o obnovu, příp. v okamžiku nařízení obnovy z úřední povinnosti ještě zbývá.

c) Opravy zřejmých omylů a nesprávností (§ 56 daňového řádu)

31. Podle § 56 odst. 4 daňového řádu opravy nebo zrušení stanovené daně nelze provést, zaniklo-li právo daň vyměřit nebo doměřit. Vzhledem k této konstrukci zvláštní lhůty, která bez dalšího odkazuje na obecné lhůty podle § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu, je nutno přijmout závěr, že rozhodnutí o opravě nebo zrušení stanovené daně z důvodu zřejmých omylů nebo nesprávností lze vydat pouze do doby prekluze daně podle § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu, zároveň je nutno vycházet z toho, že v této lhůtě musí být o opravě nebo zrušení daně rozhodnuto pravomocně (podle § 56 odst. 5 daňového řádu je proti rozhodnutí o opravě nebo zrušení daně přípustné odvolání).

32. Ani případné uplynutí lhůty pro opravu zřejmých omylů a nesprávností by ovšem nevyklučovalo, aby na základě těchto omylů nebo nesprávností došlo k povolení nebo nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 55b daňového řádu, pokud by zřejmé omyly či nesprávnosti zakládaly pro takový postup důvod a zároveň by ještě byla zachována výše zmíněná lhůta pro zahájení přezkoumání.

d) Prominutí daně (§ 55a daňového řádu)

33. Daňový řád řadí mezi mimořádné opravné prostředky také prominutí daně, které se ovšem obecnému vymezení pojmu „mimořádný opravný prostředek“ ze všech zmiňovaných institutů patrně nejvíce vymyká. Rozhodnutí podle § 55a daňového řádu nemůže spočívat v novém vyměření či doměření daně, ale v případě vyhovění žádosti pouze v úplném nebo částečném prominutí daně. Dle § 55a odst. 1 daňového řádu může k prominutí daně dojít v kterémkoli stádiu daňového řízení (tj. včetně řízení vymáhacího). Je tedy třeba vycházet z toho, že prekluzivními lhůtami podle § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu pro vyměření (doměření) daně není možnost prominutí daně žádným způsobem omezena.

e) Dodatečné daňové přiznání (§ 41 daňového řádu)

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, č. j. 8 Afs 111/2005 - 106, publikované pod 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, 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.

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 zbývajících 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.

V.

Závěr

38. Lze tedy uzavřít, že argumentaci předkládajícího senátu použitím mimořádných opravných prostředků či institutu dodatečného daňového přiznání nepovažuje rozšířený senát za přílehlavou a nemá tedy za to, že by v daném případě byly dány závažné a přesvědčivé důvody k tomu, aby se rozšířený senát odchýlil od své dosavadní judikatury, podle níž (dodatečný) platební výměr není úkonem správce daně podle § 47 odst. 2 daňového řádu, jenž by byl způsobilý přerušit běh lhůty pro vyměření (doměření) daně.

39. S tímto závěrem rozšířený senát v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu věc vrací sedmému senátu k projednání a rozhodnutí. Právním názorem obsaženým v tomto usnesení je sedmý senát vázán.

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

V Brně dne 23. února 2010

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu