

## U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera a soudců Barbary Pořízkové, Lenky Krupičkové, Petra Mikeše, Ivo Pospíšila, Aleše Roztočila a Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **JASA trans s.r.o.**, se sídlem Křížíkova 2081, Benešov, zastoupena JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2021, č. j. 22865/21/5300-21441-708460, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2022, č. j. 43 Af 27/2021-28,

### t a k t o :

- I. **Jestliže postup k odstranění pochybností (daňová kontrola) nevede ke svému cíli ve lhůtě pro stanovení daně, a neskončí proto zákonem předpokládaným a žádoucím způsobem, tedy pravomocným stanovením daně, nelze po uplynutí prekluzivní lhůty daňovému subjektu daň v rámci daňového řízení stanovit.**
- II. **Lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím této lhůty došlo k podání dodatečného daňového tvrzení na nižší daň. Daňové orgány mohou v takto prodloužené roční lhůtě provádět kontrolní postupy, jež se nemusí omezovat pouze na důvody, které vedly daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Daňové orgány jsou však omezeny co do výše tvrzené daně, tj. výsledná daň stanovená na základě podaného dodatečného tvrzení nemůže být vyšší než poslední známá daň.**
- III. **Věc se vrací** k projednání a rozhodnutí prvnímú senátu.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I. Dosavadní průběh daňového a soudního řízení

[1] Předmětem sporu je úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2012 a únor 2013. Žalobkyně nečiní spornou otázku počátku doby úročení, částku, z níž byl úrok počítán (výši nadměrného odpočtu) ani výši úrokové sazby. Sporným činí konec doby úročení a postup správce daně při vyměření uplatněných nadměrných odpočtů za situace, kdy při prověřování jejich správnosti došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu („d. ř.“).

[2] V příznáních k DPH uplatnila žalobkyně za zdaňovací období březen 2012 nadměrný odpočet na DPH ve výši 1 383 526 Kč, za zdaňovací období únor 2013 nadměrný odpočet ve výši 94 018 Kč. Na základě postupu k odstranění pochybností správce daně a žalovaný uplatněný odpočet neuznali a platebními výměry byla žalobkyni za obě zdaňovací období (ZO) stanovena vlastní daňová povinnost (za ZO březen 2012 daň ve výši 12 682 397 Kč, za ZO únor 2013 daň ve výši 623 157 Kč).

[3] Rozsudkem z 30. 3. 2016, č. j. 46 Af 12/2015-47, Krajský soud v Praze rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku zamítl NSS rozsudkem z 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45. Žalovaný následně v návaznosti na závazné právní názory soudů provedl doplnění odvolacího řízení, jehož součástí byla mimo jiné mezinárodní dožádání na Slovensko, do Německa a do Rakouska. V rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi a právním názorem odvolacího orgánu z 4. 5. 2018 žalovaný žalobkyni informoval, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období březen 2012 a únor 2013 již uplynula (ke dni 19. 2. 2018, resp. 17. 1. 2018), neboť lhůta pro stanovení daně za tato zdaňovací období počala běžet před přijetím novely daňového řádu provedené zákoným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. Doba, po kterou běželo tzv. mezinárodní dožádání, tak v tomto případě nestavěla lhůtu pro stanovení daně. Žalovaný proto oba platební výměry z důvodu prekluze dne 20. 6. 2018 zrušil a vyměřovací řízení zastavil. V souladu s nálezem ÚS ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/08, správce daně 20. 6. 2018 předepsal „konkludentně vyměřené“ nadměrné odpočty ve výši tvrzené žalobkyní v příznáních k dani na osobní daňový účet žalobkyně se splatností 25. 5. 2012 pro ZO březen 2012 a 24. 4. 2013 pro ZO únor 2013. Konstatoval, že dle názoru ÚS nemůže jít k tíži daňového subjektu, že správce daně nestihl nadměrné odpočty v zákonem stanovené lhůtě vyměřit. Uplatněné a po uplynutí prekluzivní lhůty předepsané nadměrné odpočty nebyly žalobkyni vráceny, ale dle § 154 odst. 5 d. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2020 použity na úhradu doměřené DPH za zdaňovací období únor a březen 2010, která byla splatná nejpozději 14. 4. 2016.

[4] Dne 21. 5. 2018 obdržel správce daně žádost žalobkyně o úroky ze zadržovaného nadměrného odpočtu za obě zdaňovací období, jejichž výše je předmětem sporu v projednávané věci.

[5] Dobu úročení stanovil žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí u nadměrného odpočtu za ZO březen 2012 od 26. 5. 2012 do 14. 4. 2016. Nadměrný odpočet uplatněný za ZO březen 2012 ve výši 1 383 526 měl být žalobkyni dle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, vrácen nejpozději 25. 5. 2012. Od 26. 5. 2012 tedy běžel úrok z jeho zadržování, a to do splatnosti dodatečně doměřené DPH za zdaňovací období únor 2010 (14. 4. 2016), na jejíž úhradu byl použit. U nadměrného odpočtu za ZO únor 2013 byla doba úročení stanovena od 25. 4. 2013 do 14. 4. 2016. Nadměrný odpočet uplatněný za ZO únor 2013 ve výši 94 018 Kč měl být žalobkyni vrácen nejpozději 24. 4. 2013. Od 25. 4. 2013 tedy běžel úrok z jeho zadržování, a to do splatnosti dodatečně doměřené DPH za zdaňovací období březen 2010 (14. 4. 2016), na jejíž úhradu byl použit.

[6] V žalobě podané ke Krajskému soudu v Praze (krajský soud) žalobkyně namítá, že správci daně úrok přiznali pouze k 14. 4. 2016, ačkoli nadměrné odpočty nebyly žalobkyni nikdy poukázány na účet. O převedení nadměrných odpočtů na úhradu jiných daňových nedoplatků nebyla nikdy vyrozuměna, resp. správce daně nemohl nadměrné odpočty před uplynutím prekluzivní lhůty na takovou úhradu převést. Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil. Odkázal na rozsudek NSS z 8. 4. 2022, č. j. 5 Afs 57/2021-31, ve kterém se NSS zabýval otázkou přenositelnosti závěru nálezu Ústavního soudu sp. zn. I.ÚS 3244/08 na řízení probíhající dle daňového řádu. NSS uvedl, že „*závěry prezentované ÚS byly vysloveny v návaznosti na probíhající vytykáací řízení, které skončilo po několika letech průtahů správce daně shodně s původně vykázanou daní; [...]. Především však nelze odblížet od faktu, že Ústavní soud rozhodoval na základě odlišné právní úpravy (zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Nejvyšší správní soud se nedomnívá, že by Ústavní soud v uvedeném nálezu vyslovil tak silný „normotvorný“ princip, který by bylo nutno či možno bez dalšího aplikovat na stávající právní úpravu (...)* Podle daňového řádu se daň vyměřuje

*rozhodnutím, tedy platebním výměrem, vždy (viz § 147 odst. 1 daňového řádu) a neexistuje možnost vyměřit daň bez vydání platebního výměru, který je završením (výsledkem) daňového řízení (vyměřovacího či doměřovacího).“*

[7] Na základě výše uvedeného krajský soud rozhodl, že v projednávané věci měl správce daně poté, co bylo vyměřovací řízení zastaveno, vydat platební výměry na daň z přidané hodnoty za daná zdaňovací období, v nichž měl daň, resp. nadměrný odpočet stanovit ve výši tvrzené žalobkyní v daňových přiznáních, a to k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání. Tím by také mohlo dojít podle § 139 odst. 2 d. ř. k předpisu nadměrných odpočtů do evidence daní. Až tímto okamžikem by také žalovaný, případně správce daně, mohli se stanovenou daní (nadměrným odpočtem) nakládat – tedy buď jej poukázat žalobkyni, či jej převést na nedoplatky na jejím osobním daňovém účtu. Pouze vyměřená daň totiž může být zaznamenána v evidenci daní. Správce daně však tímto způsobem ve vztahu k prekludovaným zdaňovacím obdobím nepostupoval, daň tedy dosud nebyla vyměřena, a nedošlo tak ve svém důsledku k ukončení doby, po kterou byl vratitelný přeplatek neoprávněně zadržován a v tom důsledku též k nesprávnému stanovení doby úročení.

[8] V kasační stížnosti žalovaný („stěžovatel“) namítá, že nadměrné odpočty byly stanoveny v souladu se shora uvedeným nálezem Ústavního soudu dle fikce vyměření daně podle § 140 odst. 1 d. ř. k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání. O fikci se jedná proto, že s ohledem na postup k odstranění pochybností a vyměření daně, které v daném případě proběhly, nedošlo ke konkludentnímu vyměření daně. Podklad pro fikci představuje rozhodnutí žalovaného o zrušení platebních výměrů z 20. 6. 2018 z důvodu prekluze. Od data fikce vyměření se odvíjí vznik vratitelného přeplatku a běh lhůty pro jeho vyplacení. Rozsudek kasačního soudu č. j. 5 Afs 57/2021-31, na který odkazuje krajský soud, není v posuzovaném případě příležitý. Skutková situace v něm byla odlišná, jelikož daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání na samém sklonku objektivní desetileté lhůty pro stanovení daně. Stěžovatel nepochybuje, že na takové případy závěry obsažené v nálezu sp. zn. I ÚS 3244/09 nedopadají. Nešlo o situaci, kdy daňovému subjektu nebyl vyměřen nadměrný odpočet v důsledku marného uplynutí lhůty pro stanovení daně příčitatelného správci daně. Závěry citované krajským soudem Nejvyšší správní soud vyslovil pouze *obiter dictum*, neboť projednávaný případ se meritorně týkal zastavení daňového řízení pro nepřipustnost podaného dodatečného daňového tvrzení.

[9] Názor krajského soudu, podle kterého může přeplatek vzniknout pouze na základě pravomocného rozhodnutí o stanovení daně, nemá oporu v zákoně. Záznamy na osobních daňových účtech daňového subjektu provádí správce daně na základě dokladů ve smyslu § 149 odst. 4 d. ř. Ačkoliv podle § 139 odst. 2 d. ř. správce daně předepisuje do evidence daní daň vyměřenou podle výsledků vyměřovacího řízení a rozhodnutí o vyměření daně lze považovat za předpisný doklad ve smyslu § 149 odst. 4 písm. a) d. ř., nijak z toho neplyne, že by se jednalo o jediný možný doklad o stanovení daně a vzniku odpovídajícího přeplatku. Doklad, na jehož základě byla provedena změna v evidenci daní účastníka řízení, tedy zaznamenáno „vyměření“ nadměrných odpočtů a vznik odpovídajících přeplatků, představovalo v daném případě rozhodnutí žalovaného z 20. 6. 2018, kterým byly zrušeny platební výměry z důvodu prekluze. Stanovení daně v nalézacím řízení má pouze deklaratorní povahu – stvrzuje práva a povinnosti vzniklé ze zákona. I podle krajského soudu bylo stanovení daně v souladu s údaji uplatněnými v podaném daňovém tvrzení jediným možným důsledkem marného uplynutí prekluzivní lhůty, proto rozhodnutí o zrušení platebních výměrů bylo dostatečným podkladem pro zaznamenání vzniku přeplatků odpovídajících tvrzeným nárokům na nadměrné odpočty.

[10] Stěžovatel považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro vnitřní rozpornost. Podle krajského soudu měl správce daně zpětně vydat platební výměr, kterým by žalobkyni stanovil daň ve výši tvrzené v podaných daňových přiznáních, a to k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání. Od tohoto okamžiku by se odvíjela třicetidenní lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku. Naproti tomu však spatřuje okamžik vzniku přeplatku a jeho použitelnost na úhradu nedoplatku až od účinnosti platebního výměru, tedy *ex nunc*. Předpokládá tudíž existenci přeplatku jen pro účely

jeho úročení, avšak pro účely jeho možného použití na úhradu jiného nedoplatku naopak jeho existenci zpochybňuje. To je však vzájemně neslučitelné. Přeplatek k určitému datu buď existoval, nebo neexistoval, ale nelze přijmout zároveň závěry předpokládající jeho současnou existenci i neexistenci. Přeplatek tedy vnikl v návaznosti na vyměření dle § 140 odst. 1 d. ř. a pokud je vratitelný, může dojít k jeho úročení podle § 155 odst. 5 d. ř. Výklad krajského soudu nastoluje absurdní situaci, kdy na jedné straně měla mít žalobkyně vratitelný přeplatek, který podléhal úročení i za dobu, kdy měla vykonatelný nedoplatek převyšující vratitelný přeplatek.

## II. Postoupení věci rozšířenému senátu

[11] První senát NSS při předběžném projednání věci shledal, že je naplněn důvod k postoupení věci rozšířenému senátu, neboť existuje rozporná judikatura jednotlivých senátů tohoto soudu (§ 17 odst. 1 s. ř. s.). Jednotlivé senáty NSS odlišně přistupují k výkladu vyměření daně podle § 140 odst. 1 a 2 d. ř. Konkrétně je judikatura nejednotná ohledně výkladu rozsahu použitelnosti závěrů Ústavního soudu vyslovených v nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09 a jejich závaznosti ve vztahu k daňovému řádu.

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

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

[14] Naopak druhý senát v rozsudku z 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021-23, závěry Ústavního soudu na úpravu obsaženou v daňovém řádu vztáhnul. Stejně jako v nyní posuzované věci šlo o úrok dle § 155 odst. 5 d. ř. za situace, kdy postup k odstranění pochybností nevedl k žádnému výsledku, neboť uplynula desetiletá prekluzivní lhůta. Na daň stanovenou stěžovatelce žalovaný hleděl, jako by byla stanovena v souladu s jejím daňovým tvrzením podle § 140 odst. 1 věty první d. ř., což je také důvodem, proč jí byl přiznán úrok z nadměrného odpočtu již ode dne po splatnosti nadměrného odpočtu. Tento postup správního orgánu shledal druhý senát zákonným a souladným s nálezem sp. zn. I. ÚS 3244/09. V bodě 27 vyslovil, že „Nejvyšší správní soud při respektování těchto závěrů musí

konstatovat, že postup správce daně a žalovaného byl v souladu s citovanými závěry Ústavního soudu proveden zákonným způsobem, který je také reflexí ústavně konformního výkladu § 140 odst. 1 daňového řádu, jemuž není na překážku ani skutečnost, že ve větě první za středníkem toto ustanovení výslovně vylučuje možnost konkludentního vyměření daně v případě, že byl zahájen postup k odstranění pochybností. Dále v bodě 32, že „[ú]stavně konformní výklad provedený v nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09 se proto musí v modifikované podobě vztahovat i k § 140 odst. 1 daňového řádu, přestože toto ustanovení výslovně vylučuje možnost konkludentního vyměření daně v případě, že byl zahájen postup k odstranění pochybností. Zákon zde předpokládá, že pokud správce daně zahájí postup k odstranění pochybností, musí takový postup dospět k nějakému závěru o vzniklých pochybnostech – buď k jejich vyvrácení, nebo k závěru, že přetrvaly. Podkladem pro vyměření daně je pak právě tento závěr o tom, kterým směrem se vyvinuly pochybnosti správce daně. Pokud jsou pochybnosti vyvráceny, stanoví správce daně daň v souladu s tvrzením daňového subjektu, v opačném případě stanoví daň ve výši, která dle jeho názoru odpovídá skutečné daňové povinnosti daňového subjektu. S ohledem na to je nezbytné, aby závěry správce daně, které jsou podkladem pro stanovení daně, byly věleny do odůvodnění rozhodnutí správce daně a daňový subjekt měl možnost být s tímto odůvodněním srozuměn. Proto je správce daně povinen vydat rozhodnutí o stanovení daně (platební či dodatečný platební výměr) a řádně je daňovému subjektu doručit“. Vyložil, že pro účely konkludentního vyměření daně je třeba nahlížet na provedený postup k odstranění pochybností, který byl ukončen bez konkrétního výsledku z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně, jako by nebyl zahájen. V bodě 35 uvedl: „Nárok na vrácení daně je proto třeba vyměřit konkludentně a „automaticky“ v okamžik uplynutí lhůty pro stanovení daně „zpětně“ podle pravidel v § 140 odst. 2 daňového řádu. Z toho pak též plyne, že úrok z vratitelného přeplatku se v takovém případě počítá již ode dne po splatnosti nadměrného odpočtu (...)“. Rozhodnutí druhého senátu bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí NSS. V rozsudku z 8. 12. 2023, č. j. 5 Afs 43/2021-91, následně pátý senát upozornil na rozpor mezi citovanými rozhodnutími pátého a druhého senátu.

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

[16] První senát se ztotožňuje s názorem vysloveným druhým senátem. Výklad provedený krajským soudem, který počítá s existencí vratitelného přeplatku pouze pro účely úročení, je nekonzistentní a neudržitelný. Naproti tomu vázat vyměření daně až k okamžiku faktického vydání platebního výměru a teprve od něj odvíjet nárok na úroky by bylo pro daňový subjekt nepříznivé a v rozporu se smyslem právní úpravy, jakož i závěry Ústavního soudu. Ke konkludentnímu vyměření daně dochází ze zákona k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání. Jak ostatně konstatoval i šestý senát v rozsudku z 16. 2. 2022, č. j. 6 Afs 22/2021 - 21, zákon nestanoví, v jaké konkrétní lhůtě má správce daně platební výměr podle § 140 odst. 1 d. ř. vydat, a může se tak stát i s delším časovým odstupem. Otázka, kterou má rozšířený senát zodpovědět, se proto týká postupu správce daně při stanovení daně za situace, kdy z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 d. ř., nevyvolá postup k odstranění pochybností žádné účinky. Jinými slovy, první senát se táže, k jakému okamžiku a jakým způsobem dochází k vyměření daně dle § 140 odst. 1 věty první d. ř., resp., zda je nutné, aby správce daně platební výměr vydal, nebo dochází k vyměření daně automaticky.

### III. Posouzení věci rozšířeným senátem

#### III. A. Pravomoc rozšířeného senátu

[17] Podle § 17 odst. 1 s. ř. s., dospěl-li senát NSS při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí NSS, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.

[18] Posuzování shody či rozpornosti právních názorů vyslovených v různých rozhodnutích senátů NSS má své limity. Předpokladem tohoto poměření je, kromě totožnosti či srovnatelnosti interpretovaných ustanovení právních předpisů, také srovnatelnost skutkových okolností posuzovaných případů, resp. skutkového stavu, jak jej vzaly za základ svých rozhodnutí senáty NSS (usnesení rozšířeného senátu z 14. 8. 2018, č. j. 2 Azs 340/2017-72, č. 3820/2019 Sb. NSS, *Roblík*, bod 19). Jinými slovy, vyjdou-li dva senáty ze shodně zjištěného skutkového stavu věci, rozšířený senát může právní otázku posoudit odlišně (viz rozsudek rozšířeného senátu z 11. 10. 2016, č. j. 2 As 96/2015-59, č. 3510/2017 Sb. NSS, *Babiččiny nudle*). Pokud jednotlivé senáty naopak vyjdou z rozdílně zjištěného stavu věci, mezi jejich odlišnými závěry nemusí být rozpor odstranitelný předložením věci rozšířenému senátu (viz usnesení *Roblík*, bod 26, či usnesení z 23. 4. 2021, č. j. 6 As 174/2019-35, č. 4189/2021 Sb. NSS, body 44 a 45). Klíčovou otázkou v tomto ohledu je, zda právní závěry učiněné na základě určité kombinace skutkových okolností vytvářejí *pravidlo předurčující hodnocení skutkových okolností ve věci jiné* (usnesení *Roblík*, bod 26).

[19] V projednávané věci není skutkový stav mezi jednotlivými senáty zcela shodný. Zatímco pátý senát posuzoval aplikovatelnost závěrů ÚS z nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09 ve věci zastavení řízení o dodatečných daňových příznacích podaných nepřipustně, druhý a první senát posuzovaly totožnou otázku na půdorysu postupu k odstranění pochybností ohledně podaných příznacích, jež pro uplynutí prekluzivní lhůty nevedl k pravomocnému stanovení daně.

[20] Pro posouzení pravomoci rozšířeného senátu je proto třeba vyjasnit, zda pátý senát v rozsudku č. j. 5 Afs 57/2021-31 vytvořil *pravidlo předurčující hodnocení skutkových okolností ve věci jiné*, a to konkrétně ve věcech sp. zn. 2 Afs 60/2021 a sp. zn. 1 Afs 231/2022.

[21] V rozsudku č. j. 5 Afs 57/2021-31 pátý senát vyslovil právní názor, podle něhož závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 přijaté k § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nejsou přenositelné na případy prekluze daně, které nastaly již za účinnosti daňového řádu. Pátý senát konkrétně uvedl, že podle daňového řádu se daň vždy vyměruje rozhodnutím a neexistuje možnost vyměřit daň bez vydání platebního výměru, který je završením daňového řízení. Tyto závěry pátý senát vyslovil kategoricky a v obecné rovině, aniž by je omezil pouze na situaci, kdy k prekluzi daně došlo proto, že daňové tvrzení bylo podáno na samém sklonku lhůty pro stanovení daně.

[22] Druhý senát v pozdějším rozsudku č. j. 2 Afs 60/2021-23 naopak vyjádřil přesvědčení, že závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 je možné i nutné – navzdory odlišné konstrukci vyměření či doměření daně v souladu s (dodatečným) daňovým příznacím v nové právní úpravě – vztáhnout i na případy prekluze dle daňového řádu. Přestože Ústavní soud vyslovil své závěry za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, ústavně konformnímu výkladu § 140 odst. 1 d. ř. dle druhého senátu není na překážku skutečnost, že toto ustanovení výslovně vylučuje možnost konkludentního vyměření daně v případě, že byl zahájen postup k odstranění pochybností. Druhý senát tedy připustil, že i dle současné právní úpravy je správce daně v takových případech ke konkludentnímu vyměření daně povinen přistoupit. Ani druhý senát dané závěry neomezil na případy, kdy k prekluzi daně dojde z důvodů průtahů na straně správce daně.

[23] Za *pravidla předurčující hodnocení skutkových okolností ve věci* formulovaná pátým senátem je třeba považovat jak závěr o tom, že za současné právní úpravy nelze následovat nálezu Ústavního soudu

sp. zn. I. ÚS 3244/09, tak právní názor, dle kterého dle § 140 daňového řádu neexistuje možnost vyměřit daň jinak než vydáním platebního (dodatečného pl.) výměru. Druhý senát v obou případech dospěl ke zcela opačným závěrům. Oba senáty NSS své závěry vyslovily kategoricky a v obecné rovině, bez omezení na specifický skutkový stav. Z tohoto důvodu rozšířený senát konstatuje, že je dán judikaturní rozpor.

[24] První senát se zároveň v projednávané věci chce odklonit od závěrů pátého senátu ve věci sp. zn. 5 Afs 57/2021. Předložená otázka je současně významná pro řešení posuzované věci.

[25] Pravomoc rozšířeného senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s. je proto dána.

### III. B. Právní názor rozšířeného senátu

[26] Rozšířený senát rozčlenil své odůvodnění na tři části. Každá z nich odpovídá ucelenému okruhu otázek, jež jsou pro věc podstatné. Nejprve se zabýval tím, (1) zda lze závěry nálezu ÚS sp. zn. I. ÚS 3244/09 vztáhnout i na úpravu stanovení daně dle § 140 daňového řádu. Dále se věnoval otázce (2) stanovení daně v případech, kdy kontrolní postupy (postup k odstranění pochybností, daňová kontrola) nevedou k jejímu pravomocnému stanovení v desetileté prekluzivní lhůtě. V posledním (3) okruhu řešil, jak naložit s dodatečným daňovým přiznáním na nižší daň podaným na sklonku desetileté prekluzivní lhůty.

#### III. B. 1. (Ne)aplikace nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09

##### *Nález sp. zn. I. ÚS 3244/09*

[27] V nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09, který se týkal vyměření daně dle zákona o správě daní a poplatků, dospěl ÚS k závěru, že „pokud vytýkácí řízení neskončilo zákonem předpokládaným a žádoucím způsobem, tedy stanovením daňové povinnosti, a to z toho důvodu, že uplynula prekluzivní lhůta k vyměření daně, pak je nastolena situace, jako by toto vytýkácí řízení vůbec neproběhlo, neboť nemá žádné zákonné účinky na daňovou povinnost daňového subjektu. Nic tak nebrání tomu, použít za dané procesní situace ustanovení § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ostatně jiný způsob vyměření daňové povinnosti zákon v takovém případě ani neumožňuje.“

[28] V bodě 26 tohoto nálezu ÚS dodal: „Ústavní soud si je vědom skutečnosti, že dnem 1. 1. 2011 vstoupil v účinnost zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. (...) Vzhledem ke skutečnosti, že ustanovení § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. nebylo (a ani být nemohlo) předmětem této ústavní stížnosti, není Ústavní soud oprávněn je z hlediska ústavnosti přezkoumávat, je však zřejmé, že závěry, které učinil v nyní projednávané věci, se také k tomuto ustanovení budou vztahovat. Z textu předmětného ustanovení je zřejmé, že zákonodárce promítl do § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu vztahující se k dosud platnému § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., aniž by přitom byla odstraněna mezera v zákoně - tedy stav, kdy není právně postížena situace, za které není daňovými orgány v zákonné lhůtě daň vůbec vyměřena, tedy není dána existence pravomocného platebního výměru, který, jak zákon předpokládá, se buď v případě konkludentního vyměření daně pouze založí do spisu, nebo v případě zahájení postupu k odstranění pochybností doručí daňovému subjektu.“

[29] Dle rozšířeného senátu se ÚS ke vztažení svých závěrů na novou právní úpravu vyjádřil pouze *obiter dictum*. Předmětem přezkumu ze strany ÚS § 140 d. ř. nebyl, jak sám výslovně připouští. Nadto není jeho závěr opřen o argumentaci zohledňující tuto novou zákonnou konstrukci stanovení daně.

[30] Nicméně i takto vyjádřený názor se může stát základem pro následnou judikaturní linii, zejména je-li podpořen přesvědčivou argumentací (tento znak v projednávané věci chybí) nebo autoritou (tento znak je v projednávané věci přítomen). Jak bylo uvedeno výše, NSS v některých svých rozhodnutích závěr ÚS o aplikaci na daňový řád následoval. Z *obiter dictum* ÚS se staly nosné důvody rozsudků NSS.

[31] Rozšířený senát tedy není striktně vzato vázán názorem ÚS o aplikaci fikce vyměření daně za účinnosti daňového řádu. Musí se s ním však argumentačně vypořádat, zejména s ohledem na to, že byl přejet pouze některými senáty NSS.

*Obecná východiska a odlišnost právních úprav*

[32] Podle § 2 zákona o správě daní a poplatků účinného do 31. 12. 2010 bylo cílem daňového řízení stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Ke stanovení daně docházelo na základě jejího vyměření či jejího dodatečného vyměření. Podle § 47 uvedeného zákona nešlo daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období. Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běžela tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň bylo možné nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

[33] Podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků o stanoveném základu daně a vyměření daní měl správce daně daňový subjekt vyrozumět platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem, nestanovil-li zákon jinak. Zákon o správě daní a poplatků tedy vycházel z obecného pravidla, že daň se vyměřuje a sděluje daňovému subjektu platebním výměrem (dodatečným platebním výměrem či hromadným předpisným seznamem). Jinak bylo stanoveno v § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, jež stanovil fikci vyměření daně a fikci doručení platebního výměru. Podle uvedeného ustanovení neodchylovala-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení (dodatečném daňovém přiznání nebo hlášení), nemusel správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to subjekt ve lhůtě nepožádal. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považoval poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Zákon tak fingoval jak vyměření daně k určitému datu, tak doručení fiktivního (dodatečného) platebního výměru k určitému datu. K faktickému vydání platebního výměru za této procesní situace nedocházelo.

[34] Rozšířený senát k výkladu § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků již v usnesení z 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008-147, č. 2137/2010 Sb., *G & C Pacific*, uvedl, že „*tzv. konkludentně lze vyměřit daň jen ve výši uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, tj. že si daňový subjekt může být vždy jist výší takto vyměřené daně. Znamená to také a contrario, že vždy, když chce správce daně vyměřit daň ve výši odchylné od té, která je uvedena v daňovém přiznání nebo hlášení nebo dodatečném daňovém přiznání, musí vydat platební výměr (dodatečný platební výměr) a doručit jej daňovému subjektu; teprve doručením se stává toto rozhodnutí právně účinným (...)* smyslem a účelem vykládaného ustanovení je *zतोझनत* okamžik podání daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání (resp. okamžik uplynutí lhůty k podání daňového přiznání či hlášení, bylo-li podáno před uplynutím této lhůty) s *okamžikem fiktivního vydání a zároveň fiktivního doručení platebního výměru*. Uvedený platební výměr existuje pouze právně-protože objektivní právo stanoví, že se na něj má hledět, jako by existoval, i když fakticky vydán nebyl. Navíc existuje jen podmíněně, a sice tehdy, je-li splněna hypotéza normy obsažené v § 46 odst. 5 zákona, tedy neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení. A konečně vzniká se zpětnou účinností ke dni uvedenému ve větě druhé § 46 odst. 5 d. ř. v den, kdy správce daně na základě posouzení daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání a případných dalších poznatek, které má k dispozici, dojde k závěru, že se daň, kterou je na místě vyměřit, neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení. (podtržení doplněno).“

[35] Pokud jde o maximální desetiletou lhůtu pro vyměření daně stanovenou v § 47 zákona o správě daní a poplatků, pak je vhodné připomenout, že se dle § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s.) po dobu soudního řízení stavěla, takže ve skutečnosti docházelo

po ukončeném soudním řízení k vyměření daně i po uplynutí deseti let. Protože zákon o správě daní a poplatků v § 47 neobsahoval ucelenou úpravu prekluzivních lhůt (včetně samostatné a odlišné úpravy stavení lhůt v průběhu soudních řízení), bylo na běh prekluzivní lhůty použitelné pravidlo o stavení lhůt v § 41 s. ř. s., včetně toho, že do nejdelší možné (desetileté) lhůty pro stanovení daně podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků se podle § 41 s. ř. s. nepočítala doba soudního řízení.

[36] Od 1. 1. 2011 je účinný daňový řád. Účel daňového řízení podle daňového řádu lze vymezit shodně s v § 2 d. ř. stanoveným cílem správy daní, tj. správně zjistit a stanovit daň a zabezpečit její úhradu. Daňový řád nevymezuje výslovně začátek daňového řízení, ale stanoví jeho konec – tj. splnění daňové povinnosti (§ 134 odst. 1 d. ř.). Předmět daňového řízení se posuzuje vždy samostatně, a to zpravidla ke zdaňovacímu období, popř. ke skutečnosti zakládající vznik daňové povinnosti (u jednorázových daní). Okolnost, že daňový řád (oproti zákonu o správě daní a poplatků) rozděluje daňové řízení do několika možných dílčích řízení, nic nemění na účelu a povaze daňového řízení. Daňové řízení se tak člení na řízení nalézací zahrnující vyměřovací a doměřovací řízení včetně řízení o řádných opravných prostředcích, a řízení o placení daní zahrnující řízení o posečkání či rozložení úhrady daně do splátek, zajištění daně, řízení exekuční včetně řízení o řádných opravných prostředcích. Daňové řízení trvá po celou dobu existence daňové povinnosti, tedy po dobu, po kterou lze daň stanovit (vyměřit a doměřit, a to i opakovaně) a vybrat. Konec nalézacího řízení lze tedy materiálně vymezit okamžikem, kdy se poslední známá daň stává konečnou a nelze ji již změnit. Konec řízení ve věci placení daně lze materiálně vymezit okamžikem, kdy je poslední známá daň vybrána.

[37] Dle daňového řádu lze daň vyměřit (doměřit) na základě daňového přiznání nebo vyúčtování (dodatečného daňového přiznání či vyúčtování), nebo z moci úřední. Daň se vždy vyměřuje platebním výměrem, nikoli konkludentně. Podle § 140 odst. 1 daňového řádu *neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu.* Daňový řád zachovává nadále pravidlo, že správce daně nemusí v takovém případě zasílat daňovému subjektu platební výměr, musí jej však vždy fakticky vydat.

[38] To znamená, že správce daně musí platební výměr reálně vyhotovit, výměr skutečně existuje, ale daňovému subjektu se běžně nezasílá. Fikce se týká pouze dne doručení. Dle § 140 odst. 2 d. ř. se za den doručení platebního výměru daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Jelikož odvolání proti takovému platebnímu výměru není přípustné (§ 140 odst. 4 d. ř.), nabývá platební výměr v tento den i právní moci. Dle § 101 odst. 2 d. ř. se za okamžik vydání rozhodnutí, které se nedoručuje, považuje okamžik, kdy bylo podepsáno úřední osobou.

[39] Situace se může zdát být paradoxní, protože platební výměr je (fiktivně) doručen a nabývá právní moci dříve, než byl vydán. Zákonodárce si této skutečnosti byl vědom. V důvodové zprávě k daňovému řádu se uvádí: „*Vzhledem k tomu, že účinnost rozhodnutí nastává dnem jeho oznámení (tedy doručení), nastanou účinky vyměření daně k tomuto dni, i když reálně k vyměření přistoupí správce daně v souladu s množstvím podaných přiznání zpravidla později*“. Zároveň je třeba zdůraznit, že doručení nastává fikcí. Nemusí sledovat běžný chod věcí, tedy skutečnost, že okamžiku doručení rozhodnutí obvykle předchází jeho vydání. Právní fikce totiž představuje „*právně technický postup, pomocí něhož se považuje za existující situace, jež je zjevně v rozporu s realitou a která dovoluje, aby z ní byly vyvozeny odlišné právní důsledky než ty, které by plynuly z pouhého konstatování faktu*“ (nálezn Ústavního soudu ze dne 1. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 92/01, N 115/28 SbNU 9). Výše uvedené však nemění nic na tom, že i k vydání tohoto

platebního výměru může správce daně přistoupit jen za předpokladu, že lhůta pro stanovení daně ještě neskončila.

[40] V rámci daňového řízení ve vztahu k jednomu zdaňovacímu období může probíhat jak řízení vyměřovací, tak řízení doměřovací (není vyloučeno ani vydání několika dodatečných platebních výměrů za jedno zdaňovací období při dodržení zákonných limitů). Jedním a zcela zásadním z těchto limitů je prekluzivní lhůta pro stanovení daně, a to i pro (faktické) vydání platebního výměru, který se nedoručuje. Rozdíl staré a nové právní úpravy v tomto aspektu spočívá v tom, že zákon o správě daní umožňoval fingovat okamžik vyměření, tj. vydání platebního výměru kdykoli zpětně, vždy však k zákonem stanovenému okamžiku, který se vešel do prekluzivní lhůty. Daň proto byla (ačkoliv fiktivně) vždy stanovena v rámci běhu této lhůty. Naopak nová právní úprava konkludentní vyměření daně opustila a vyžaduje reálné vydání platebního výměru, což lze učinit pouze, dokud prekluzivní lhůta pro stanovení daně neuběhla. Teprve je-li splněn tento předpoklad, funguje daňový řád zpětně okamžik jeho doručení (viz následující body tohoto usnesení (body 42 a 43).

[41] Rozšířený senát v rozsudku z 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, č. 4543/2024 Sb. NSS, *Global Drink*, uvedl, že prekluzivní lhůta dle § 148 d. ř. je plnohodnotnou a dle svého obsahu výlučnou úpravou lhůt pro stanovení daně (srov. obsah tohoto ustanovení včetně pravidel pro stavení lhůty v odst. 4 po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem). Nestaví se ani dle § 41 s. ř. s. jako se stavěla lhůta dle zákona o správě daní a poplatků (viz bod 35 tohoto rozsudku). I v případech, kdy se lhůta pro stanovení daně prodlužuje (odst. 2), přerušuje a počíná běžet nová tříletá lhůta (odst. 3) nebo neběží, tedy se staví (odst. 4), platí, že lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1 (§ 148 odst. 5 daňového řádu). Výjimku z tohoto pravidla představují pouze odst. 6 a 7 § 148 daňového řádu. V tomto rozsudku rozšířený senát také výslovně uvedl, že stavení lhůty dle § 148 odst. 4 d. ř. neprodlužuje lhůtu dle § 148 odst. 5 d. ř. (body 23 a 37 tohoto rozsudku). Desetiletá lhůta stanovená v § 148 daňového řádu je propadná (rozsudek rozšířeného senátu z 28. 4. 2022, 2 Afs 338/2018-50, bod 27). Obdobně ve věci týkající se poplatků dospěl rozšířený senát v usnesení z 16. 5. 2023, č. j. 5 Afs 261/2018-69, č. 4490/2023 Sb. NSS, v bodě 29, k závěru, že správce poplatku je oprávněn rozhodnout meritorně o poplatkové povinnosti (tj. stanovit poplatek) výlučně v prekluzivní lhůtě pro stanovení poplatku. Shodně komentářová literatura považuje lhůtu v § 148 odst. 5 za nepřekročitelnou (Matyášová, L, Grossová, M. E. *Daňový řád. Komentář*. 2. vydání. Leges, 2015, k § 148; stejně Lichnovský, O. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 5. vydání. C. H. Beck, 2024, k § 148 odst. 5) s tím, že uplynutím času zkrátka tato lhůta končí (Baxa a kol. *Daňový řád. Komentář*. Wolters Kluwer, 2011, k § 148 odst. 5).

[42] Rozdíly zákona o správě daní a poplatků a daňového řádu lze shrnout následovně. Stará právní úprava znala fikci vyměření daně, a umožňovala tak fingovat okamžik jejího vyměření zpětně, avšak vždy v rámci prekluzivní lhůty, navíc umožňovala i stavení maximální desetileté lhůty pro vyměření daně, zatímco nová úprava fikci vyměření daně nezná. Vyžaduje vydat platební výměr či dodatečný platební výměr vždy, a to v rámci nepřekročitelné prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Změna ve způsobu vyměření je zcela zásadní a ve svém důsledku vylučuje aplikaci závěru ÚS o fikci vyměření daně. Pokud daňový řád vůbec takovou fikci nezná, pak by uplatnění tohoto závěru bylo nejen v rozporu s koncepcí daňového řádu, ale i s jeho textací (např. § 140 odst. 1, § 101 odst. 2 d. ř.).

[43] Uvedené nicméně neznamená, že žádné závěry ÚS z nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09 nelze následovat. Rozšířený senát zohlednil, že pokud kontrolní postupy zahájené před vyměření daně neskončí správce daně pravomocným stanovením daně z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty, pak je nastolena situace, jako by tyto postupy vůbec neproběhly (III. B. 2).

### III. B. 2. Neukončení kontrolních postupů správcem daně

[44] Kontrolní postupy správce daně (§ 85 až 90 d. ř.) slouží k tomu, aby daň byla vyměřena ve správné výši. Zakládají daňovým orgánům možnost prověřit jak správnost již vyměřené daně, tak soulad mezi tvrzenou (dodatečně tvrzenou) daňovou povinností a skutečností. Dle § 89 odst. 1 d. ř. má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k jejich odstranění. Nerozptýlí-li daňový subjekt pochybnosti správce daně a neshledá-li správce důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně (§ 90 odst. 3 d. ř.). Invazivnějším postupem může být daňová kontrola. Dle § 85 odst. 1 d. ř. jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.

[45] Pokud z důvodu, že došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, správce daně ztratil právo daňovému subjektu daň stanovit, postup k odstranění pochybností (daňová kontrola) týkající se prověření této daňové povinnosti nesplňuje zákonem zamýšlený účel, neboť není podkladem pro vydání rozhodnutí, kterým se daň vyměřuje (stanovuje). Postup k odstranění pochybností (daňová kontrola) proto v takovém případě nevyvolá zákonem předvídané právní následky a je na něj třeba hledět, jako by nebyl vůbec zahájen (rozsudek NSS z 30. 12. 2022, čj. 2 Afs 60/2021-23, č. 4454/2023 Sb. NSS, shodně k zákonu o správě daní a poplatků náleží ÚS sp. zn. I. ÚS 3244/09).

[46] S ohledem na skutečnost, že daňový řád nezná fikci vyměření daně, a vyměřit daň v souladu s údaji tvrzenými v přiznání k dani lze pouze vydáním platebního výměru, nemůže správce daně vydat platební či dodatečný platební výměr po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. I když tento platební výměr není ve skutečnosti vydáván k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání či ke dni jeho faktického podání, zákonem předpokládané účinky (doručení a právní moc) mohou nastat jen, byl-li vydán v rámci prekluzivní lhůty. Po jejím uplynutí právo stanovit daň plynutím času zaniklo. K opačnému závěru by bylo možné v této procesní situaci dospět pouze tehdy, pokud by tak výslovně stanovil zákon. Tak tomu však není, a proto nezbyvá než vyměřovací či doměřovací řízení zastavit, obdobně jako v případě, kdy uplyne lhůta pro stanovení daně v případě daňové kontroly zahájené správcem daně po vyměření daně či v průběhu odvolacího řízení. Za současné právní úpravy není v této procesní situaci možné s výjimkou § 148 odst. 6 a 7 d. ř. daň po uplynutí prekluzivní lhůty stanovit.

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

[48] S ohledem na výše uvedené je mu třeba odpovědět: Jestliže nevyvolá postup k odstranění pochybností žádné účinky a již uplynula lhůta pro stanovení daně dle § 148 d. ř., k vyměření daně vůbec nedochází. Daňový řád neumožňuje vyměření daně automaticky, konkludentně či fikcí.

[49] Rozšířený senát proto konstatuje, že pokud bude daňovému subjektu v důsledku neukončených kontrolních postupů zastaveno vyměřovací či doměřovací řízení a způsobena újma, spočívající v nevyměření tvrzené daně (zpravidla nadměrného odpočtu na DPH či nižší daně než poslední známá daň), nemá již v oblasti daňového práva prostředky nápravy. Jak ostatně připustil sám Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09, daňový subjekt se náhrady této újmy proto může domáhat dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem (zákon č. 82/1998 Sb.). ÚS výslovně uvedl, že „soudy by v tomto řízení formálně vzato nerozhodovaly o výši daňové povinnosti stěžovatele či přeplatku na dani, nýbrž o soukromoprávním nároku na náhradu škody či přiměřeného zadovolání, byť je pravděpodobné a logické,

*že by rozsah vzniklé škody v takové situaci stěžovatel nepochybně odvozoval z částky, kterou si nárokoval jako vzniklý daňový přeplatek, a soudy by oprávněnost takového požadavku musely přezkoumat. Skutečná, případně přiznaná výše škody způsobené stěžovateli nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným postupem správce daně by však v závislosti na žalobním návrhu stěžovatele a rozhodnutí soudu nemusela být shodná s výší požadovaného přeplatku na dani. Ústavní soud v této souvislosti konstatuje, že je nepochybně právé účelem zákona č. 82/1998 Sb. náprava závadného stavu spočívajícího v nezákonném rozhodnutí či nesprávném úředním postupu, a to formou náhrady škody, za niž, byla-li způsobena při výkonu státní moci, odpovídá stát, na stranu druhou tato možnost nastupuje až za situace, kdy nelze nápravu sjednat cestou vyčerpání všech procesních prostředků, které zákon poškozenému k ochraně jeho práva poskytuje. Zde má Ústavní soud za to, že v dané věci bylo možné za použití ústavně souladného výkladu zákona č. 337/1992 Sb. stanovit daňovou povinnost stěžovatele, a předejít tak případnému postupu podle zákona č. 82/1998 Sb.“*

[50] Rozšířený senát dospěl k závěru, že na rozdíl od úpravy vyměření daně stanovené v § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nelze § 140 daňového řádu vyložit obdobným ústavně souladným výkladem, a případnému postupu podle zákona č. 82/1998 Sb. tak předejít.

### III. B. 3. Dodatečné daňové přiznání podané na sklonku desetileté prekluzivní lhůty

#### *Právo podat dodatečné daňové přiznání na nižší daň a mezera v právu*

[51] Rozšířený senát ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků v usnesení z 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006-60, č. 1438/2008 Sb. NSS, dospěl k závěru, že zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být nižší nebo daňová ztráta vyšší, může je platně podat v týchž objektivních propadných lhůtách, jaké zákon stanoví správci daně pro vyměření daně, doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet, tzn. do 3 let, nejpozději však do 10 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání či hlášení podat. Má-li správce daně možnost měnit daňovou povinnost, může ji ovlivnit a nově odlišně tvrdit i daňový subjekt. Tím je zajištěna určitá rovnováha mezi oprávněními správce daně a daňového subjektu při možnosti dosáhnout revize stanovené daně.

[52] Výše uvedené judikaturní závěry zákonodárce promítl do daňového řádu. Podle § 141 daňového řádu zjistí-li daňový subjekt, že jeho daň má být vyšší než poslední známá daň, má povinnost podat dodatečné daňové přiznání, a to po celou dobu, kdy běží lhůta pro stanovení daně. Ve stejné lhůtě však má i právo podat dodatečné daňové přiznání na nižší daň. Rozšířený senát se v této souvislosti zabýval povahou měsíční subjektivní lhůty pro předložení dodatečného daňového přiznání. V rozsudku z 5. 9. 2023, č. j. 2 Afs 363/2019-50, č. 4517/2023 Sb. NSS, judikoval, že daňový subjekt je dle § 141 odst. 2 d. ř. oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší ve lhůtě pro stanovení daně. Subjektivní lhůta stanovená v § 141 odst. 1 věta první d. ř. (do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil, že daň má být vyšší než poslední známá daň) se pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší nepoužije. Z toho plyne, že je daňový subjekt omezen jen stavící se a přerušující se tříletou lhůtou (§ 148 odst. 1 věta první d. ř.) a desetiletou maximální lhůtou (§ 148 odst. 5 d. ř.). Jinými slovy daňový subjekt je oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na nižší daň i na sklonku desetileté prekluzivní lhůty, samozřejmě však jen tehdy, pokud z různých důvodů byla stavena či přerušována tříletá lhůta, která proto stále běží.

[53] Daňový subjekt má tedy i dle daňového řádu právo podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší nejpozději ve lhůtě dle § 148 odst. 5 d. ř., tedy na její samém konci či dokonce poslední den této lhůty, pokud dříve neskončila lhůta dle § 148 odst. 1 d. ř. Daňový řád však výslovně neupravuje, jakým způsobem má správce daně s takto podaným dodatečným daňovým přiznáním naložit.

[54] Rozšířený senát již v minulosti řešil obdobnou, avšak ne zcela totožnou otázku, a to ve vztahu k dodatečnému daňovému přiznání podanému na nižší daňovou povinnost na sklonku tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků. V rozsudku z 27. 4. 2011, č. j. 2 Afs 27/2009-61, č. 2345/2011 Sb. NSS, LKN, uvedl, že i po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků, tedy přerušované tříleté lhůtě, je správce daně v řádně zahájeném řízení o dodatečném daňovém přiznání na daň nižší oprávněn užít procesních prostředků a postupů podle citovaného zákona k prověření tvrzení daňového subjektu uvedených v přiznání. Výslovně uvedl, 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“. Dospěl tedy k závěru, že správce daně má mít možnost daňové tvrzení subjektu prověřit (zejména viz bod 30 a 37 uvedeného rozsudku).

[55] Navazující otázkou, zda je správce daně při svém rozhodování ve věci dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost hmotněprávně limitován tím, že tak činí po uplynutí desetileté prekluzivní lhůty, se rozšířený senát pro nedostatek pravomoci nezabýval. K této otázce totiž nebyl žádným ze senátů NSS zaujat právní názor, k jehož překonání by bylo nutné rozhodnutí rozšířeného senátu (viz bod 31 uvedeného rozsudku). Taková procesní situace nastala až v nyní projednávané věci.

[56] Vyšel-li by rozšířený senát při posuzování této otázky pouze z výslovného znění § 141 d. ř. vedlo by to k tomu, že pokud by bylo dodatečné daňové přiznání na nižší daň podáno na sklonku desetileté prekluzivní lhůty, neměl by daňový orgán příliš mnoho procesních možností, jak s takto podaným přiznáním naložit.

[57] Ve většině případů buď správce daně vůbec nestihne vydat platební výměr natož provést kontrolní postupy ohledně správnosti tvrzené daně a nezbude než řízení o dodatečném daňovém přiznání na daň nižší zastavit. To by vedlo k tomu, že nebude rozhodnuto o daňovém subjektu včas uplatněném tvrzení, resp. nároku na snížení poslední známé daně. Nebo v určitých případech by sice správce daně mohl stihnout vydat platební výměr, avšak nebude mít dostatek prostoru pro ověření správnosti tvrzené nižší daně v podaném přiznání. Taková situace by pak nutně znamenala povinnost vyměření daně dle § 140 d. ř. v souladu s údaji tvrzenými v přiznání, avšak bez jakékoli reálné možnosti ověřit jejich správnost. Takový výklad by nepochybně mohl vést k účelově podávaným dodatečným daňovým přiznáním uplatňujícím neoprávněné daňové přeplatky. V obou situacích by daňovým orgánům současně nebylo umožněno plnit úkol, který jim byl zákonodárcem svěřen, a to je stanovit a vybrat daň ve správné výši.

[58] Takovýto závěr je v rozporu se zásadami a hodnotami daňového práva. Neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem a pouze ho založí do spisu (§ 140 odst. 1 d. ř.). Fakticky tedy dochází k akceptaci tvrzení uvedených daňovým subjektem. Naopak má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, zahájí postup k jejich odstranění (§ 89 odst. 1 d. ř.). Správce daně může také zahájit za účelem odstranění pochybností daňovou kontrolu (§ 89 odst. 4 d. ř.). Daňové právo tedy stojí na zásadě autoaplikace, kdy si daňový subjekt při běžném běhu věcí sám svou daň vypočte, podá daňové přiznání a zaplatí ji. Pokud daňové orgány nemají konkrétní pochybnosti o správnosti daňové povinnosti, bez dalšího ověřování vyměří daň v souladu s tvrzeními daňového subjektu. Daňové orgány však mají možnost ověřit správnost daňového tvrzení, a to pomocí kontrolních postupů. Cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 d. ř.), a to při dodržení procesních pravidel (usnesení rozšířeného senátu z 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, body 24 a násl.). Nemožnost reagovat na dodatečné daňové přiznání podané v zákonné lhůtě je v rozporu s tímto cílem (obdobně rozsudek RS č. j. 2 Afs 27/2009-61, bod 37).

[59] Mohlo by se tedy zdát, že situace je obdobná jako v části III. B. 2., a mělo by se řízení o podaném dodatečném přiznání na nižší daň zastavit a odkázat daňový subjekt na zákon č. 82/1998 Sb. Tak tomu však být nemůže. Zásadní rozdíl spočívá v tom, že ze strany daňového subjektu jde o uplatnění jeho zákonem stanoveného práva. Z jeho iniciativy je v zákonné lhůtě učiněn úkon vůči státu, zákon ale neumožňuje jeho věcné vyřízení obvyklým způsobem. Současně ve většině případů nepůjde ani o nezákonnou nečinnost správců daně, ani o jiný jejich nesprávný úřední postup. V takové situaci by proto postup dle uvedeného zákona nebyl namístě, protože by žádnou reálnou ochranu daňovým subjektům neposkytl.

[60] Jelikož čistě formální aplikace zákonné úpravy je v rozporu se zásadami a hodnotami daňového práva výslovně vyjádřenými v § 1 d. ř. a chybí zde zákonné pravidlo, které by tu s ohledem na základní zásady daňového práva mělo být, jedná se o mezeru v právu, kterou je nutno vyplnit za pomoci analogie.

[61] Mezera je protiplánová neúplnost zákonodárství (z poslední doby např. rozsudky NSS z 29. 2. 2024, č. j. 8 As 142/2022-38, bod 22, či z 15. 3. 2023, č. j. 9 As 193/2022-35, č. 4468/2023 Sb. NSS, bod 28). V projednávané věci je otevřená teleologická mezera. Teleologická mezera nastává, když zde není pravidlo, ale mělo by tu být a jeho neexistence narušuje řád hodnot obsažených v systému práva a plán zákonodárce. Při otevřené mezeře buď není v pozitivním právu pravidlo, které na situaci dopadá, nebo na jednu situaci pravidlo dopadá, zatímco na druhou, která má stejný hodnotový základ, nikoliv. K závěru o existenci uvedené mezery v daňovém řádu dospěl i Ústavní soud v již zmiňovaném nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09.

*Analogické užití § 148 odst. 2 písm. a) d. ř.*

[62] Analogie není v této oblasti práva obecně zakázána. Zároveň rozšířený senát přihlédl k tomu, že desetiletá lhůta v § 148 odst. 5 d. ř. nepředstavuje ani dle pozitivního práva absolutní nepřekonatelnou překážku pro stanovení daně (srov. § 148 odst. 6 a 7 d. ř. a bod [64] tohoto rozhodnutí).

[63] Mezera v právu se má zásadně vyplnit analogickou aplikací jiného zákonného ustanovení, pouze pokud by ho nebylo, bylo by možné přistoupit k *analogii iuris*.

[64] Nejprve rozšířený senát zvážil, zda nelze analogicky aplikovat § 148 odst. 6 a 7 d. ř., jelikož jde o ustanovení prolamující i desetiletou lhůtu dle § 148 odst. 5 d. ř. (rozsudek NSS z 12. 8. 2021, č. j. 8 Afs 292/2020-23, č. 4242/2021 Sb. NSS) Dle odst. 6 lze v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda uplynula lhůta pro stanovení daně. Dle odst. 7 pokud daňový subjekt podá daňové tvrzení a současně tvrzenou daň včetně jejího příslušenství uhradí, je-li toho třeba pro zánik trestnosti daňového trestného činu pro účinnou lítost, lze daň stanovit bez ohledu na to, zda uplynula lhůta pro stanovení daně.

[65] Obě ustanovení upravují specifické situace související s trestním řízením, které mají jiné hodnotové pozadí než mezera v právu, kterou rozšířený senát vyplňuje. Ustanovení § 148 odst. 6 počítá s pravomocným rozhodnutím trestního soudu, v němž budou obsaženy rozhodné skutečnosti pro daň. Zároveň již bude typicky (nepůjde-li o přípravu či pokus) státní mocí autoritativně řečeno, že daňový subjekt daň neodvedl. To je zcela odlišná situace od podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, kde je iniciativa na straně daňového subjektu. Státní moc autoritativně zatím nic nesdělila, a naopak má mít možnost na toto podání reagovat. Toto ustanovení tak analogicky aplikovat nelze, nejedná se o obdobnou situaci.

[66] Odst. 7 daného ustanovení opět souvisí s trestním řízením, ale upravuje podání daňového přiznání, čímž se blíží řešené situaci. Nicméně neuvádí pro daňové orgány lhůtu, ve které mají daň stanovit. Neodpovídá tak na zásadní otázku, před kterou je rozšířený senát postaven. Jeho aplikace by sice umožňovala daň po uplynutí desetileté lhůty stanovit, neupravuje ale časové omezení pro daňové orgány. To by opět bylo v rozporu s koncepcí daňového práva, které vždy s ohledem na právní jistotu stanoví pro orgány veřejné moci nejzazší časovou mez. Časové omezení by tak bylo nutné hledat v jiném ustanovení a analogická aplikace § 148 odst. 7 d. ř. by byla zbytečným vloženým krokem navíc. Existuje-li jednodušší řešení, má být preferováno.

[67] Právně relevantní aspekty, které by mělo hledané ustanovení upravovat, jsou podání dodatečného daňového přiznání a možnost daňových orgánů se jím zabývat po dostatečnou dobu. Tyto atributy naplňuje § 148 odst. 2 písm. a) d. ř. Dle tohoto ustanovení se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení. Na projednávanou situaci nelze uvedené ustanovení aplikovat přímo, protože dle systematického výkladu dopadá na tříletou lhůtu dle § 148 odst. 1 d. ř. nikoliv na desetiletou lhůtu dle § 148 odst. 5 d. ř. a dále se týká i dodatečného daňového přiznání na vyšší daň. Lze je ale aplikovat analogicky.

[68] Aplikace § 148 odst. 2 písm. a) d. ř. umožňuje zaplnit výše uvedenou mezeru v právu. Dává daňovému orgánu možnost reagovat na dodatečné daňové přiznání na daň nižší a zároveň mu umožňuje vydat platební výměr, který se dle daňového řádu vždy vydat musí. Dává i možnost provést kontrolní postupy, pokud je daňový orgán stihne ukončit v této prodloužené lhůtě. Daňovému subjektu bude rozhodnuto o jeho včas uplatněném tvrzení a daňové orgány mohou plnit úkol, který jim byl svěřen, tj. zjistit, stanovit a vybrat daň ve správné výši.

#### *Omezení časem a prospěchem daňového subjektu*

[69] V daňovém právu platí, že z jeho základních principů plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu (rozsudek NSS z 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, jehož závěry převzal rozšířený senát v rozsudcích z 7. 11. 2007, č. j. 2 Afs 165/2006-114, č. 1487/2008 Sb. NSS, a z 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, č. 1778/2009 Sb. NSS, body 52 a 64; z poslední doby zopakované např. v rozsudku tříčlenného senátu z 13. 4. 2023, 3 Afs 327/2021-60, bod 29).

[70] Analogická aplikace § 148 odst. 2 písm. a) d. ř. tedy musí být ve prospěch daňového subjektu, nebo k jeho situaci musí být alespoň neutrální. To brání mimo jiné tomu, aby správce daně v prodloužené lhůtě stanovil daň vyšší, než byla uvedena v dodatečném daňovém přiznání, nebo vyšší, než je poslední známá daň. Jinými slovy, podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než mu dříve byla stanovena, může nejhůře (z jeho pohledu) v prodloužené prekluzivní lhůtě zůstat na jemu původně stanovené poslední dani. Budou-li tvrzení v dodatečném daňovém přiznání nesprávná, či nerozptýlí-li daňový subjekt pochybnosti o nich, nebude mu daň snížena. Následně vydaným platebním výměrem daňového orgánu zůstane jeho poslední známá daň fakticky nezměněna.

[71] Rozšířený senát považuje prodloužení lhůty o 1 rok za dostatečný čas pro daňové orgány, aby splnily svůj úkol. Tato prodloužená lhůta se proto již dále dle § 148 odst. 2 až 4 d. ř. neprodlužuje.

[72] Časové omezení platí také pro daňový subjekt. Analogická aplikace § 148 odst. 2 písm. a) d. ř. dopadá pouze na dodatečná daňová přiznání na nižší daň podaná v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 d. ř. (za současného dodržení přerušované a stanovené lhůty dle § 148 odst. 1 d. ř.). V této prodloužené lhůtě, tedy po uplynutí desetileté lhůty, již další dodatečná přiznání daně podávat daňový subjekt nemůže. Nelze připustit nekonečné řetězení a prodlužování lhůty, a to zejména s ohledem na právní jistotu a na to, že rozšířený senát pouze vyplňuje mezeru v právu.

[73] V prodloužené roční lhůtě mohou daňové orgány provádět kontrolní postupy, nemusí tak akceptovat tvrzení daňového subjektu. Nejsou ani omezeny na prověření důvodů, které vedly daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. Mohou uznat, že daňovým subjektem tvrzená skutečnost odůvodňuje snížení jeho daňové povinnosti, nicméně jiná netvrzená a správcem daně zjištěná okolnost může zase vést k jejímu zvýšení. Daňové orgány jsou omezeny pouze co do výše výsledné daně, nikoliv co do jejích důvodů. Uvedená roční lhůta je absolutní, jinými slovy po jejím marném uplynutí již v daňovém řízení daň vyměřit nelze. Eventuální nápravy vzniklého stavu se nelze domáhat v daňovém řízení, nýbrž podle zákona č. 82/1998 Sb., viz část III. B. 2.

#### III. B. 4. Shrnutí

[74] Právní závěry rozšířeného senátu lze shrnout následovně.

[75] Jestliže postup k odstranění pochybností (daňová kontrola) nevede ke svému cíli ve lhůtě pro stanovení daně, a neskončí proto zákonem předpokládaným a žádoucím způsobem, tedy pravomocným stanovením daně, nelze po uplynutí prekluzivní lhůty daňovému subjektu daň v rámci daňového řízení stanovit.

[76] Lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím této lhůty došlo k podání dodatečného daňového tvrzení na nižší daň. Daňové orgány mohou v takto prodloužené roční lhůtě provádět kontrolní postupy, jež se nemusí omezovat pouze na důvody, které vedly daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Daňové orgány jsou však omezeny co do výše tvrzené daně, tj. výsledná daň stanovená na základě podaného dodatečného tvrzení nemůže být vyšší než poslední známá daň.

#### IV. Závěr

[77] S tímto právním názorem rozšířený senát v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu vrací věc prvnímu senátu k projednání a rozhodnutí.

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

V Brně dne 5. února 2025

Filip Dienstbier  
předseda rozšířeného senátu