



Vyřizuje: [redacted] Oddělení daňového procesu II
Tel: [redacted]
E-mail: [redacted]

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství

Reakce na signální informaci k usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2025, č. j. 1 Afs 231/2022-44

Rozšířený senát NSS řešil předně judikatorní rozpor v rozhodovací praxi jednotlivých senátů s odvoláním na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 ve vztahu k možnosti stanovit daň v případě, kdy kontrolní postupy nevedou k jejímu pravomocnému stanovení v desetileté prekluzivní lhůtě.

Neméně významným byl pro správu daní závěr, jak naložit s dodatečným daňovým přiznáním na nižší daň podaným na sklonku desetileté prekluzivní lhůty.

1. Dotčená ustanovení daňového řádu

§ 140 odst. 1

§ 141 odst. 1 a 2

§ 148 odst. 1

§ 148 odst. 2 písm. a)

§ 148 odst. 5

2. Zásadní právní závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu

A. Neukončení kontrolních postupů a uplynutí prekluzivní lhůty

- Jestliže postup k odstranění pochybností, jakož ani daňová kontrola zřejmě nepovedou ke svému cíli stanovit daň ve správné výši v zákonem stanovené lhůtě, a neskončí proto zákonem předpokládaným způsobem – pravomocně stanovenou daní, nelze po uplynutí prekluzivní lhůty daňovému subjektu daň v rámci daňového řízení stanovit.
- Pokud nebude možno daňovému subjektu v důsledku neukončených kontrolních postupů z důvodu uplynutí zákonem stanovené prekluzivní lhůty stanovit daň, nezbývá než zastavit příslušné nalézací řízení. 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. Daňový subjekt se náhrady způsobené újmy může domáhat postupem dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

Rozšířený senát posuzoval rozdíly v právní úpravě zákona o správě daní a poplatků a daňového řádu co do způsobu a možnosti konkludentně stanovit daň a konstatoval, že judikatura je nejednotná ohledně výkladu rozsahu použitelnosti závěrů Ústavního soudu vyslovených v nálezu z roku 2011 (sp. zn. I. ÚS 3244/09) a jejich závaznosti ve vztahu k daňovému řádu. Nesoulad v judikatuře a otázka, kterou měl rozšířený senát zodpovědět, se týkala postupu správce daně za situace, kdy z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu nemůže kontrolní postup vyvolat žádné účinky.

Zásadní pro věc je konstatování rozdílu dřívější a nové úpravy stran možnosti konkludentního stanovení daně, kdy předchozí právní úprava znala fikci umožňující fingovat okamžik vyměření zpětně, pochopitelně vždy v rámci prekluzivní lhůty. Oproti tomu daňový řád fikci v tomto smyslu nezná a požaduje vydat platební výměr vždy v rámci nepřekročitelné prekluzivní lhůty. Rozšířený senát proto konstatoval, že změna ve způsobu vyměření je zcela zásadní a ve svém důsledku vylučuje aplikaci závěru zmíněného nálezu Ústavního soudu.

Nicméně rozšířený senát považuje za stále platné závěry Ústavního soudu, že pokud kontrolní postupy zahájené před vyměření daně neskončí pravomocným stanovením daně z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty, nastává situace, jako by kontrolní postupy vůbec neproběhly a nemůže dojít k vyměření daně. Daňový řád neumožňuje vyměření daně automaticky, konkludentně či fikcí.

B. Dodatečné daňové přiznání na daň nižší podané na sklonku desetileté prekluzivní lhůty

- Daňový subjekt je dle § 141 odst. 2 daňového řádu oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší ve lhůtě pro stanovení daně, přičemž není omezen žádnou subjektivní lhůtou, resp. je omezen jen stavící se a přerušující se tříletou lhůtou (§ 148 odst. 1 věta první daňového řádu) a desetiletou maximální lhůtou (§ 148 odst. 5 daňového řádu).
- Daňový subjekt má tedy právo podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší na samém konci či dokonce poslední den desetileté lhůty, pokud ovšem dříve neskončila lhůta dle § 148 odst. 1 daňového řádu.

Rozšířený senát NSS v tomto případě odmítl způsob řešení jako v předchozím případě, tzn. řízení o podaném dodatečném přiznání na daň nižší zastavit a odkázat daňový subjekt na zákon č. 82/1998 Sb. Zásadní rozdíl spočívá v tom, že ze strany daňového subjektu jde o uplatnění jeho práva, přičemž daňový řád postrádá pravidlo pro jeho věcné vyřízení. Jinými slovy, pro tento případ chybí zákonné pravidlo, které by bylo možné aplikovat. Jedná se proto o mezeru v právu, kterou je nutno vyplnit za pomoci analogie.

Zaplnit mezeru v právu využitím analogie umožňuje aplikace § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, podle kterého 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.

Analogická aplikace citovaného ustanovení dává správci daně dostatečný časový prostor k provedení kontrolního postupu a vydání platebního výměru, který se musí vydat vždy. Časové omezení lhůtou podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu je konečné, v takto

prodloužené lhůtě, tedy po uplynutí desetileté lhůty, již další dodatečná přiznání daňový subjekt podávat nemůže. Nelze připustit nekonečné řetězení a prodlužování lhůty s ohledem na právní jistotu a také zejména na to, že rozšířený senát pouze vyplňuje mezeru v právu. Uvedená roční lhůta je tedy absolutní a nepřekročitelná.

Zbývá dodat, že analogická aplikace § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu nemůže být v neprospěch daňového subjektu, tudíž nemůže být stanovena daň vyšší než ta, která byla uvedena v dodatečném daňovém přiznání, nebo než kolik činí poslední známá daň.

3. Promítnutí do aplikační praxe orgánů Finanční správy ČR

Generální finanční ředitelství přenese právní závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu do metodického řízení formou úpravy Metodického pokynu č. j. 85183/22/7100-50123-050167 k postupu správce daně v případě uplynutí lhůty pro stanovení daně.

Do té doby je třeba v neskončených daňových řízeních postupovat takto:

- a) Daň nebude stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 148 daňového řádu a nalézací řízení bude zastaveno postupem dle § 106 odst. 1 písm. e) téhož zákona.
- b) Pokud daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání na daň nižší v posledních 12 měsících lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu, aniž by skončila lhůta podle odst. 1 téhož ustanovení, lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok. V průběhu této prodloužené lhůty správce daně pravomocně dokončí doměřovací řízení, jehož výsledkem však nemůže být stanovení vyšší daně než tvrzené v dodatečném daňovém tvrzení.

Z opatrnosti a pro jednoznačnost se podává, že právní závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu se rovněž prosadí v neskončených soudních řízeních.

Elektronicky podepsáno
26.02.2025
Mgr. Ladislav Henáč
ředitel sekce

Mgr. Ladislav Henáč
ředitel sekce

Příloha

Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2025, č. j. 1 Afs 231/2022-44

Na vědomí

Sekce metodiky daní Generálního finančního ředitelství
Sekce kontroly a analýzy rizik Generálního finančního ředitelství
Odbor majetkových daní, oceňování a ostatních agend Generálního finančního ředitelství
Odbor dotací a ostatních agend Generálního finančního ředitelství
Odbor evidence a vymáhání daní Generálního finančního ředitelství
Oddělení právně-analytické Generálního finančního ředitelství
Oddělení náhrad škod Generálního finančního ředitelství
Oddělení daňového procesu I Generálního finančního ředitelství