

– „Jak správně uvádí krajský soud v napadeném rozsudku, důkazní břemeno je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, který dokazuje jen skutečnosti podle § 31 odst. 8 daňového řádu, zatímco daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Přesto, že je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejdříve, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 cit. zákona), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (k tomu srovnaj rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125,

www.nssoud.cz). Podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Pokud tedy správce daně zjistí některou skutečnost, která zpochybňuje údaje uvedené daňovým subjektem, přechází důkazní povinnost na daňový subjekt a ten je povinen navrhnout či označit důkazy, které správcem daně zpochybněné tvrzení prokáží (k tomu viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2005, č. j. 4 As 1/2003 – 71, zveřejněn: Sb. NSS 542/2005, a ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 – 277, zveřejněn: Sb. NSS 666/2005). Pokud daňovým subjektem podané důkazy prokáží jeho tvrzení, přechází opět důkazní břemeno na správce daně.“
II

Rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu k prekluzi v daňovém právu vyvolává pochybnosti

JUDr. Ing. Václav
Pátek je daňovým
specialistou
v advokátní
kanceláři Kocián
Šolc Balaščík

Václav Pátek

Zákon o správě daní a poplatků¹, v soudních rozhodnutích označovaný jako daňový řád, existuje již sedmnáctým rokem, avšak některá jeho ustanovení jsou stále předmětem sporů o jejich výklad. Jedním z nich je ustanovení o prekluzivních lhůtách při vyměřování daní.

Koncem loňského roku se Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) v rozhodnutí č. j. 9 Afs 86/2007-161 ze dne 23. října 2007 svého rozšířeného senátu vyjadřoval k tomu, do kdy je možné vyměřovat či doměřovat daně. Současně se rozšířený senát vyjádřil i k tomu, zda k prekluzivní lhůtě pro vyměření se přihlíží automaticky „ex offio“ nebo jen na základě již dříve uplatněných námitek.

První odezva na tento judikát nedala dlouho na sebe čekat a zazněla ze strany pracovníka daňové správy².

Jako z každého jiného judikátu lze i z tohoto vyčíst věci rozumné a věci sporné. To, co si z judikátu odnášíme, vždy nějak souvisí s tím, na které straně právě stojíme. Daňová správa se obává, že předmětné rozhodnutí dává do rukou daňových subjektů obstrukční prostředek. Domníváme se, že tento závěr by mohl poukazovat na zbytečnou podezřívavost daňové správy, která považuje daňové subjekty šmahem za podvodníky a každé závěry soudu transformuje do případu jejich zneužití. Daňové subjekty samozřejmě vítají závěry NSS potvrzující, že daň je nutné doměřit

¹ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, schválený Českou národní radou dne 5. května 1992, publikovaný dne 1. července 1992, nabyl účinnosti dne 1. ledna 1993.

² Jeroušek, D. Prekluze v daňovém řízení. *Právní rádce*, 2008, č. 6.

pravomocně v dané prekluzivní lhůtě. Na druhé straně se i daňové subjekty, stejně jako daňová správa, pozastavují nad sporným závěrem soudu, který směřuje prekluzi s promlčením. Cílem tohoto článku je tedy analyzovat závěry rozšířeného senátu a pokusit se rozebrat některé sporné okolnosti tohoto rozhodnutí. Nebylo by to poprvé, kdy by se ukázalo, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v rozšířeném senátu či jiném podobném větším seskupení je sporné. Naposledy to bylo v době, když NSS bojoval se soudem Ústavním ve věci vracení přeplatků na DPH v konkursním řízení.³

Nyní zpět ke komentovanému rozhodnutí rozšířeného senátu. Pro lepší pochopení citujme nejdříve jeho závěry:

„I. Daň je podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nutno vyměřit či doměřit pravomocně ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

II. Vyměření daně nebo doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet po uplynutí lhůty stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je nezákonným rozhodnutím. K zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu citovaného ustanovení téhož zákona soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení.“

1

Ad závěr I.

Tento závěr NSS opírá o rozbor otázky, ve kterém stadiu daňového řízení je daň vyměřena či doměřena. Podle NSS výslovně není v daňovém řádu stanoveno, zda je třeba, aby rozhodnutí nabylo v tříleté prekluzivní lhůtě právní moci. Právní moc je přitom podle NSS taková vlastnost rozhodnutí, která činí právní výrok o právu či povinnosti závazným, a tedy nenaopadnutelným řádnými opravnými prostředky ze strany účastníků řízení. Na tuto skutečnost nemá vliv případná předčasná vykonatelnost daného rozhodnutí správce daně, když odvolání proti jeho rozhodnutí nemá odkladný účinek. Právní moc rozhodnutí jako celku je tak jeho významnou vlastností, s níž daňový řád spojuje důležité právní účinky rozhodnutí, jako je kupříkladu jeho závaznost, nezměnitelnost apod. Právě s tímto názorem prezentovaným v komentovaném rozhodnutí polemizuje ve svém článku

D. Jeroušek. Osobně s jeho polemikou nemohu souhlasit a v tomto směru stojím za závěry rozšířeného senátu. D. Jeroušek ve svém článku chybně zaměňuje pojem **znak** a **vlastnost** a výsledkem jeho záměny jsou kritické závěry k danému rozhodnutí. Ačkoliv NSS ve svém usnesení správně uvádí, že právní moc je významnou vlastností rozhodnutí, D. Jeroušek dovozuje, že NSS má za to, že právní moc rozhodnutí je jeho základním znakem. To však v citovaném usnesení není uvedeno a dedukce pracovníka daňové správy je nepochopitelně zkreslující. Stejně je jeho zkreslující odkaz na další judikát NSS, konkrétně 5 Afs 42/2004 z 31. května 2006.

Je skutečností, že právě judikát 5. senátu, ve kterém NSS vložil, že právní moc je důležitou vlastností rozhodnutí, a rozdílný pozdější judikát 2. senátu⁴ byly důvodem pro jednání rozšířeného senátu. Druhý senát, který rozhodoval později, totiž již sám měl iniciovat jednání rozšířeného senátu, pokud se chtěl odchýlit od závěrů přednesených v rozsudku 5. senátu. Lze tedy vyslovit uznání nynějšímu 9. senátu, že si těchto rozporů všiml a před svým rozhodnutím předložil případ do senátu rozšířeného. Pokud bychom chtěli uzavřít analýzu prvního ze závěrů rozšířeného senátu, lze konstatovat, že v tomto směru je rozhodnutí čitelné a problémy s výkladem by činit nemělo. K obavě pracovníka daňové správy lze jen poznamenat, že sice nelze vyloučit, že některý z daňových subjektů se může uchýlit čas od času k obstrukci, nicméně tyto případy jsou kompenzovány občasným „šikanózním“ jednáním ze strany správců daně, a tak není nutné kvůli excesům, jež samozřejmě mohou vznikat na obou stranách, zpochybňovat logické a rozumné závěry soudu. Stejně jako lze nalézt případ, kdy se někdo vyhýbá doručení, lze nalézt případy zbytečných a neodůvodněných průtahů na straně správců daně. Existuje mnoho rozhodnutí, u kterých např. datum uvedené na rozhodnutí předchází 14 a více dnů datu předání poštovní přepravě. Konkrétně samotné rozhodnutí 9. senátu z 19. března 2008 čj. 9 Afs 86/2007-183, které navazovalo na rozhodnutí rozšířeného senátu, zmiňuje, že rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství má jako datum vydání rozhodnutí uveden 1. července 2003, přičemž k doručení tohoto rozhodnutí došlo až 4. února 2004 (daňovému subjektu), resp. 1. června 2004 (daňovému poradci). Tento postup ani nepotřebuje dalšího komentáře. Pokud by tyto případy byly navíc spojeny s obdobím, kdy se daňový subjekt či jeho zástupce

³ Viz stanovisko pléna NSS Sts 2/2003-235 a proti tomu rozhodnutí Ústavního soudu III. ÚS 648/04 nebo III. ÚS 658/04. Tato problematika byla naposledy řešena v Nálezu Pl. ÚS 12/06 z 2. července 2008, kdy ÚS posuzoval návrh NSS na zrušení určitých ustanovení daňového řádu.

⁴ Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 220/2004 z 15. srpna 2006.

prokazatelně nenachází na adrese svého pobytu či sídla (například pobyt v nemocnici či pravidelná plánovaná dovolená třeba i před koncem roku), nelze přece hovořit o obstrukci z jeho strany, ale o nesprávném postupu státní správy, která za toto jednání musí nést odpovědnost (např. v tom, že není schopna pravomocně vyměřit daň v prekluzivní době).

2 Ad závěr II.

Podle názoru D. Jerouška (viz Právní rádce 6/2008) jde o teoreticky spornou část rozhodnutí. Autor dovozuje, že zánik práva dle § 47 zákona o správě daní a poplatků se ve světle rozhodnutí rozšířeného senátu stává de facto promlčením. Bohužel rozhodnutí NSS je ve svém odůvodnění poněkud skoupé. Celé odůvodnění je odvozeno od judikatury Ústavního soudu, údajně rozporné a nejednotné. Přestože s předneseným závěrem ohledně spornosti části rozhodnutí rozšířeného senátu NSS plně souhlasím, domnívám se, že problematika je složitější, než se může zdát. Největším problémem je samotný zákon o správě daní a poplatků, který je chaotický a terminologicky nejednotný ve své provázanosti na ostatní daňové předpisy⁵.

Pokusme se otázku prekluze a promlčení v zákoně o správě daní a poplatků více rozebrat. Zákon o správě daní a poplatků jednoznačně stanovuje v ustanovení § 47 odst. 1, že daň nelze po uplynutí stanovené lhůty vyměřit ani doměřit. Ze zákona tak dochází k zániku práva⁶. Také odborná literatura k ustanovení § 47 hovoří o prekluzivních neboli propadných lhůtách, na rozdíl od lhůt v ustanovení § 70, které jsou svou povahou lhůtami promlčecími⁷. Je dále skutečností, že tento zánik práva v tříleté lhůtě nemusí být ve skutečnosti zánikem konečným, když druhý odstavec stanovuje prekluzivní dobu znovu.

Současně tuto znovu stanovenou prekluzivní dobu omezuje deseti lety. Podle našeho názoru tak ze zákona o správě daní a poplatků matematicky dovozujeme ve skutečnosti prekluzivní doby dvě.

V soukromém právu je zánik práva absolutní a soud k němu vždy přihlíží. Naproti tomu k promlčení přihlíží soud jen na námitku účastníka. Zákon o správě daní a poplatků však ve svém ustanovení § 70, kde se hovoří o promlčení a námitce, nestanovuje, že námitka by musela být podána až u soudu. Lze dovodit, že zákon o správě daní a poplatků stanovuje, že námitka pro promlčení by měla být podána již v rámci daňového řízení.

3 Judikatura k námitce prekluze

Zamysleme se nyní nad otázkou, proč NSS zastává názor, že soud k prekluzi nepřihlídně z úřední povinnosti, ale vyžaduje k aplikaci prekluze podání námítky již ve správní žalobě. Ve smyslu teorie práva, jak je prekluze chápána v právu soukromém, by se ve světle rozhodnutí NSS opravdu bylo možno dobrat se přesvědčení, že se s prekluzí zachází jako s promlčením v právu soukromém. Rozšířený senát ve svém rozsudku uvádí, že k otázce, zda je nutné námitku prekluze uplatnit jen v rámci dvouměsíční lhůty pro podání správní žaloby, se již vyjadřoval 1. senát ve svém rozsudku čj. 1 Afs 1/2006-119 z 28. listopadu 2006. Právě v tomto případě NSS vyložil, že námitka prekluze musí být podána ve dvouměsíční lhůtě pro správní žalobu. Jenže tento rozsudek NSS byl následně zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 17. července 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07. Rozšířený senát následně zkoumal, zda judikatura Ústavního soudu k otázce uplatnění námítky prekluze je ucelená, konzistentní a bezrozporná, a došel k názoru, že tomu tak není. Na podporu svého tvrzení cituje rozšířený senát

⁵ Ukázkou terminologické nepřesnosti je například nakládání s pojmem **plátce daně** v zákoně o správě daní a poplatků ve vazbě na zákon o DPH, resp. zákon o spotřebních daních, které termín **plátce daně** používají. V praxi se již celkem ustálilo, že plátce daně v daňovém řádu je i plátcem daně spotřební. Ve skutečnosti se při jazykovém výkladu tyto pojmy neseťkávají. Je skutečností, že daňový řád byl přijat v polovině rok 1992, aby nahradil půdzákonnou úpravu, kterou byla vyhláška č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, za situace, kdy starý správní řád (zákon č. 71/1967 Sb.) nebyl dostatečně moderním předpisem a pro daňové řízení bylo nezbytné vytvořit novou procesní normu. Daňový řád byl přijímán Českou národní radou, přičemž hmotněprávní předpisy, pro které byl stvořen, byly přijímány Federálním shromážděním.

⁶ Jako s prekluzivní lhůtou zachází se lhůtou v ustanovení § 47 (původní návrh zákona o správě daní a poplatků úpravu o zániku pro vyměření daně měl v ustanovení § 46, a při projednávání zákona došlo k přečíslování) i Důvodová zpráva, ve které je uvedeno: „Zde stanovené prekluzivní lhůty odpovídají lhůtám obvyklým v daňových systémech jiných vyspělých zemí, a to včetně možnosti přerušení jejich běhu.“

⁷ Srovnej např. Kobič. J. *Správa daní a poplatků s komentářem: Komplexní pohled na problémy správy daní*. 5. aktualizované vydání. Praha: Anag, 2007, s. 480, resp. s. 627.

několik dalších rozhodnutí Ústavního soudu. Konkrétně cituje usnesení Ústavního soudu ze dne 15. května 2007, sp. zn. I. ÚS 668/06. Je pravda, že zde Ústavní soud odmítl ústavní stížnost, ve které byla námitka prekluze uplatněna poprvé. Ústavní soud tedy odlišil případy, kdy námitka prekluze je uplatněna poprvé v rámci kasační stížnosti, od uplatnění námitky poprvé v rámci stížnosti ústavní. Ústavní soud tedy zvláště zdůraznil, že: „... podstatné je, že stěžovatel tuto námitku uvedl až v ústavní stížnosti, ačkoliv ji mohl/měl vznést již v předcházejícím řízení před správním soudem (a koneckonců i před NSS).“

Ze srovnání judikatury Ústavního soudu, kterou cituje sám rozšířený senát, lze tedy dovést, že judikatura Ústavního soudu nebyla ve skutečnosti rozporná, nýbrž naopak – Ústavní soud pouze odlišil, zdali námitka prekluze byla uplatněna poprvé před Ústavním soudem, či nikoliv. V případech, které Ústavní soud řešil, a námitka prekluze byla použita poprvé až před tímto soudem, tento konstatoval, že neshledal porušení ústavnosti a ústavní stížnosti odmítl. Konkrétně v případě I. ÚS 668/06 soud konstatuje, že: „... ve věci již rozhodly – mimo jiné – dvě instance správního soudnictví, kterým přísluší výklad norem podústavního (jednoduchého) práva, jehož údajné vady stěžovatel namítá“.

Není mi znám obsah ústavní stížnosti, která rozhodnutí předcházela. Je tedy otázkou, zda v ústavní stížnosti byla dostatečně zdůrazněna rovina ústavní. Ústavní soud se běžně odmítá vyjadřovat k aplikaci jednoduchého práva. Bohužel z jeho rozhodnutí lze těžko odvozovat a předvídat, kdy již nastal ten okamžik, aby porušení jednoduchého práva dosáhlo ústavní roviny. Spor v daňové oblasti je však skoro vždy sporem i o výklad ústavního práva skrze článek 11 odst. 5 Listiny. Pouze Ústavní soud však řekne, kdy porušení daňového práva bude požívat ústavněprávní ochrany. Pokud tedy částečně shrneme komentář k použité argumentaci rozšířeného senátu, tak je zřejmé, že tato neobstojí již minimálně z toho důvodu, že rozšířeným senátem citovaná judikatura Ústavního soudu rozporná nebyla. Závěry rozšířeného senátu však měly další dohru.

Nedávno se sporná otázka prekluze na úrovni NSS posuzovala znovu, tentokrát však z jiného úhlu pohledu. Jedná se o rozsudek NSS ze dne 18. června 2008, čj. 1 Afs 83/2008-60. V tomto rozsudku NSS zrušil rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové, který sám vyslovil nezákonnost doměření daně z důvodů prekluze, aniž tato námitka byla předtím v rámci správní žaloby podána. Zatímco z hlediska zákonné spravedlnosti by mělo být oceněno, když správní soud

zruší nezákonné rozhodnutí pro samotnou hmotněprávní nezákonnost v podobě vyměření daně po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty, NSS nepochopitelně takovému správní rozhodnutí ruší. Z hlediska jednotnosti judikatury však NSS sleduje rozhodnutí rozšířeného senátu. Sporné se však zde v tomto druhém rozsudku jeví vyjádření k procesně právnímu hodnocení některých úkonů správce daně. NSS pak dovedl, že ve skutečnosti k prekluzi ani nemělo dojít.

4 Přerušování prekluzivní lhůty

Otázka, kdy vlastně může dojít k prekluzi, respektive, co může zabránit její aplikaci, je důležitá, učiňme proto krátkou odbočku a zastavme se krátce u tohoto momentu. Otázka prekluze zde byla posuzována v návaznosti na zahájené vytykáací řízení a následné odvolací řízení do platebního výměru vzešlého z vytykáacího řízení. NSS rozvádí, že vytykáací řízení sice lze považovat, stejně jako daňovou kontrolu, za jedno řízení, nicméně úkon v odvolacím řízení znovu přerušil prekluzivní lhůtu. NSS tedy řekl, že úkon odvolacího orgánu v podobě výslechu svědka lze považovat za úkon nový směřující ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a tudíž prekluzivní lhůta byla znovu přerušena. Domnívám se, že tento závěr je sporný a plně nerespektuje dřívější názory soudu ani odborné literatury. Tak např. NSS již ve svém rozhodnutí čj. 5 Afs 42/2004-61 uvedl, že: „Platební výměr, případně dodatečný platební výměr, jsou rozhodnutími, které lze napadnout odvoláním (§ 48 odst. 1). Odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá, a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změnit nebo zrušit, jinak odvolání zamítne (§ 50 odst. 6). V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení. Není vázán jen návrhy odvolatele (ten může ve smyslu ustanovení § 48 odst. 7 údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat do doby, než je o odvolání rozhodnuto), a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele (§ 50 odst. 3). Rozhodnutí daňových orgánů – správce daně a odvolacího orgánu tak tvoří celek.“*

Nejvyšší správní soud se tedy v případě čj. 1 Afs 83/2008-60 jednoznačně odchýlil od svého předchozího rozhodnutí, aniž by nejdříve nechal změnu názoru projít rozšířeným senátem. Jeho tzv. věcná poznámka, že úkon odvolacího orgánu v podobě výslechu svědka může být úkonem podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neobstojí, jak následně odůvodníme, a je tedy sporná. NSS se na podporu

svého vyjádření dovolává rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 16. května 2006 čj. 2 Afs 52/2005-94. Bohužel neřekl, proč se tohoto případu dovolává. Jeho vyjádření, že úkon svým obsahem (rozuměj úkon odvolacího orgánu v podobě výsledku svědka) i zaměřením splňoval náležitosti, kladené usnesením rozšířeného senátu, je nedostatečné v odůvodnění. NSS neuvádí, proč by zrovna provedení výsledku v rámci odvolacího řízení mělo být úkonem podle § 47 odst. 2 daňového řádu a jak se tento úkon vyčlení z jednotnosti rozhodnutí správce daně a odvolacího orgánu. Uvedme, jak argumentoval rozšířený senát NSS v případě rozsudku čj. 2 Afs 52/2005-94: „Úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházející z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem ust. § 47 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevována konkrétním úkonem. Jestliže zákon takový postup umožnil, ale nestanovil sám, co se rozumí tímto úkonem, musí být vyloženo, čím lze lhůtu znovu otevřít.“

Výsledek svědka v rámci odvolacího řízení je však velice obtížné pod tyto výše popsané úkony zařadit, a to nejen s ohledem na výše uvedené. Rozhodně se nejedná o úkon prověřující správnost předchozího vyměření. V rámci odvolacího řízení není ještě předchozí vyměření (rozuměj, není „pravomocné“ vyměření). Jde o posuzování dosud nepravomocného vyměření, jež je předmětem odvolacího řízení. Takže i pokud je předmětem odvolacího řízení posouzení skutečností rozhodných pro vyměření daně, nejedná se o nový úkon, ale, ve světle právě předchozí judikatury NSS včetně judikatury rozšířeného senátu, o úkon, který tvoří s předchozími úkony celek. Závěry NSS z rozsudku čj. 1 Afs 83/2008-60 může správce daně lehce zneužít, pokud navržený výsledek svědka neprovede a tento bude proveden až v odvolacím řízení. Tím by bylo dosaženo obnovy běhu prekluzivní lhůty.

Odůvodnění v případě čj. 1 Afs 83/2008-60 také pokulhává ve světle ustanovení § 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Toto ustanovení sice hovoří o podmínkách pro podání dodatečného daňového přiznání, nicméně je důležité a použitelné pro tento případ. Z citovaného odstavce 2 vyplývá, že pokud je na základě úkonu správce daně vydáno rozhodnutí o daňovém základu či dani, za dobu ukončení úkonu

se považuje den, kdy toto rozhodnutí nabylo právní moci. I zde tedy platí, že úkony v rámci odvolacího řízení ještě nemohou znovu nově přerušit běh lhůty pro podání dodatečného přiznání (stejně právě pro běh prekluzivní lhůty), ale jde pořád o jeden úkon, končící až pravomocností daného rozhodnutí.

Pokud tedy shrneme, úkon v rámci odvolacího řízení učiněný správcem daně nemůže být úkonem směřujícím k vyměření či doměření daně jak používá § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Z vyjádření rozšířeného senátu čj. 2 Afs 52/2005-94 nevyplývá, že provedení svědecké výpovědi v rámci probíhajícího odvolacího řízení by mělo být považováno za nový úkon správce daně se silou opětovného přerušování běhu prekluzivní lhůty. Tento výklad by totiž byl v rozporu se samotnými vyjádřeními NSS o jednotnosti úkonu daňové kontroly, která končí pravomocností rozhodnutí o vyměření, resp. dodatečném vyměření daně. Je nutno dodat, že novým výkladem by NSS umožnil, aby daňové orgány při dlouhotrvajícím daňovém řízení zahrnujícím v sobě navazující odvolací řízení neustále uměle přerušovaly běh prekluzivní lhůty tím, že by si pozvaly např. nového svědka. NSS poznamenává, že skutečnost, kdo svědka navrhne, by neměla mít na prolomení prekluzivní lhůty vliv. Je zřejmé, že tento výklad vede k tomu, že úkon v podobě výsledku svědka v rámci odvolacího řízení nemůže vést k prolomení prekluzivní lhůty

Lze poznamenat, že tento rozsudek NSS čj. 1 Afs 83/2008-60 bude mít pravděpodobně za následek jen další prodloužení v rámci soudního řešení daného sporu. Krajský soud, který původně rozhodnutí správního orgánu zrušil pro důvody prekluze, bude muset nyní znovu rozhodovat o dalších hmotněprávních žalobních námitkách a nelze vyloučit, že se tento případ tentokrát z jiných důvodů dostane znovu před NSS. Mnohem rozumnější by bylo, pokud by tedy NSS zrušil rozsudek krajského soudu, zvažil všechny okolnosti daného případu a ve svém rozhodnutí se vyjádřil i tak ke všem námitkám. Je známo, že NSS sám vyžaduje⁸, aby krajské soudy, pokud samy ruší správní rozhodnutí např. z důvodů nepřezkoumatelnosti, se vyjádřily i přímě k samotným dalším námitkám, které mohou vést ke zrušení příslušného rozhodnutí a tím zabránily prodlužování soudního řízení. Rozsudek čj. 1 Afs 83/2008-60 se k žádné další námitce z původní správní žaloby nevyjádřil.

⁸ Viz rozsudek rozšířeného senátu NSS čj. 7 Afs 212/2006-74 z 19. února 2008, závěr III: „Důvod nepřezkoumatelnosti rozhodnutí odvolacího orgánu posuzujícího více oddělitelných skutkových nebo právních otázek může být [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] dán i toliko ve vztahu k některým z nich. Ostatní oddělitelné skutkové nebo právní otázky krajský soud přezkoumá vždy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci.“

5

Jaký je charakter rozhodnutí o vyměření daně po skončení běhu prekluzivní lhůty?

Pokud se ještě vrátíme k rozhodování o prekluzi na úrovni soudu, zda musí být rozhodováno *ex offio*, je k zamyšlení ještě následující otázka. Pokud rozšířený senát vyřkl, že soudy nemusí rozhodovat o prekluzi *ex offio*, mělo to znamenat, že ani nesmí? Z citovaného rozhodnutí 1. senátu z 18. června 2008 by se dalo vyvodit, že NSS si vyložil rozhodnutí rozšířeného senátu přesně takto. NSS pravděpodobně bude dovozovat, že rozhodnutí o vyměření daně po prekluzi je rozhodnutím nezákonným. Pokud budeme souhlasit, že se jedná o nezákonné rozhodnutí, je na místě se zamyslet, zda a jaké intenzity by takováto nezákonnost byla.

Z praxe rozhodování NSS je známo, že tento soud postupuje tak, že rozhodnutí správního orgánu, které je nezákonné, ruší jen, pokud byla nezákonnost namítána. Nicméně ani toto pravidlo na úrovni NSS neplatí automaticky. Je známo, že NSS již v mnoha případech rozhodl, že určité případy nezákonnosti mohou vést ke zrušení správního rozhodnutí bez toho, aby stěžovatel podal námitku nezákonnosti. Tak tomu bylo v několika rozhodnutích NSS ze dne 18. června 2008⁹. V těchto rozhodnutích šlo o nezákonnost při vyměřování cla po vstupu Česka do EU. Podstata nezákonnosti spočívala na tom, že právní předpisy EU, podle nichž bylo rozhodováno, nebyly v době rozhodování publikovány v českém jazyce. V tomto případě tedy NSS konstatoval, že postup správního orgánu, kdy tento použije právní předpis, jenž nebyl dosud publikován v českém jazyce, lze považovat za takový stupeň nezákonnosti, která vede k tomu, že soud zruší správní rozhodnutí, i když námitka vůči této nezákonnosti podána nebyla. Shodou okolností 1. senát ve stejný den vydává jednak problematičké rozhodnutí čj. 1 Afs 83/2008-60 a současně velice odvážná rozhodnutí, jak výše uvedeno.

Lze se rozumně domnívat, že vyměření daně správním orgánem po uplynutí prekluzivní lhůty lze považovat za rozhodnutí, ve kterém intenzita nezákonnosti je velmi silná. Je otázkou, zda tato intenzita nezákonnosti se neblíží intenzitě nezákonnosti, jak ji NSS konstatoval právě v rozhodnutích ve věci nepublikování právních předpisů EU v českém jazyce. Zde NSS dovodil, že může: „... přímo aplikovat čl. 11 odst. 5 Listiny i za situace, kdy stěžovatelka tuto námitku v kasační stížnosti vůbec neuplatnila“.

Takto NSS vyložil situaci, kdy přímo použitelný právní předpis EU (nařízení) nebyl publikován v českém jazyce. V případě prekluze se jedná o jasný imperativ, podle kterého nelze po určité době vyměřit daň. Vyměření daně po prekluzivní lhůtě je jasným porušením předpisu ústavního práva, protože daň je vyměřována v rozporu se zákonem, a nikoliv na základě zákona.

S nezákonností v podobě překročení prekluzivní doby při vyměřování daně lze pracovat tedy i jinak. Rozumným by se minimálně jevilo, aby k prekluzi bylo nahlíženo tak, že tato bude posuzována za důvod pro zrušení rozhodnutí minimálně v těch případech, kdy námitka prekluze je podána nejpozději v kasační stížnosti. Tento postup by plně odpovídal současně presentovanému názoru Ústavního soudu, a měl by tedy být následován, než bude tento právní názor překonán. Nicméně by nic nebránilo, aby nezákonnost (pokud za ni budeme překročení prekluzivní doby považovat), pokud je zjištěna, byla považována za takovou nezákonnost, která vede ke zrušení rozhodnutí správního orgánu i bez námitek.

K samotné otázce možnosti podání určité námítka až v kasační stížnosti, když tato nezazněla v původní správní žalobě, se vyjadřoval Ústavní soud ve svém nálezu ze 17. května 2007, III. ÚS 93/06, tedy ještě před rozhodnutím rozšířeného senátu ke komentovanému rozhodnutí. V tomto svém rozhodnutí Ústavní soud rozlišil „důvody“ od „nových skutečností“. V případě odmítání kasační stížnosti pro uplatnění nových důvodů Ústavní soud konstatoval: „*Předně je nutné odlišit důvody, jak je používá § 104 odst. 4 s. ř. s., na straně jedné a nové skutečnosti ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. na straně druhé.*“

Ústavní soud pak dále rozebíral vztah, kdy dojde k uplatnění nových skutečností a kdy jde o to, že konkrétní důvod je naplněn různými skutečnostmi (okolnostmi zásadně skutkové povahy). Předmětem tohoto pojednání však není rozbor těchto dvou ustanovení, a tak se zaměříme na další závěry Ústavního soudu. Ústavní soud se v citovaném nálezu ztotožnil se závěry jiného (rozsařku) rozšířeného senátu NSS, konkrétně (s) jeho rozhodnutím ze dne 12. října 2004, čj. 5 Afs 16/2003-56, podle nějž: „*Primárním účelem soudní ochrany obecně je poskytování ochrany subjektivním právům, a pokud jde o správní soudnictví zvláště, potom subjektivním právům veřejným; tato ochrana musí být skutečná a spravedlivá. Soudy jsou nezávislé a nestranné státní orgány, které usilují o nalezení spravedlnosti*“

⁹ Např. čj. 1 Afs 21/2008-98, a dále případy čj. 1 Afs 23/2008, 1 Afs 24/2008 atd.

rozhodováním v konkrétních věcech a které nemohou odmítnout zabývat se určitou věcí ze zcela formálních či spíše formalistických důvodů, ale pouze z takových příčin, které poskytování soudní ochrany skutečně vylučují; jiný přístup by byl stěžejí ústavně-konformní a znamenal by odepření spravedlnosti. Právo na spravedlivý proces je jedním ze základních práv, které má každý vůči státu, a které mu garantuje nejen Listina základních práv a svobod, ale též Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod. Meze práva na spravedlivý proces stanoví jednotlivé procesní řády (např. náležitosti žaloby, lhůta pro její podání, procesní podmínky), při jejichž výkladu je v souladu s čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod nezbytné šetřit jejich podstaty a smyslu a nezneužívat je k jiným účelům, než pro které byla stanovena. Nabízejí-li se přitom dvě interpretace, z nichž jedna hovoří ve prospěch výkonu práva na spravedlivý proces a druhá proti němu, musí soud vždy zvolit výklad první.“

V otázce ohledně spravedlivosti v rozhodování k vyměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty lze těžko přisvědčit komentovanému rozhodnutí rozšířeného senátu. Pokud tento ví o tak závažném porušení hmotněprávního dopadu, a přesto odmítne zrušit toto nezákonné rozhodnutí, jeví se jeho rozhodnutí jako ryze formalistické.

6 Nezákonnost vs. nicotnost a zjistitelnost prekluze

V rozhodnutí rozšířeného senátu může zaujmout i rozbor rozšířeného senátu NSS z hlediska nicotnosti rozhodnutí. Rozšířený senát k tomuto hodnocení uvádí právní názor, že ve věcech daní pak může být obtížně zjistitelné, zda k prekluzi skutečně došlo. K tomu rozšířený senát dále pouze konstatuje: „Vyměření nebo doměření daně po uplynutí lhůty podle § 47 daňového řádu je vadou rozhodnutí, nikoliv však vadou tak intenzivní a zřejmou, aby způsobila faktickou neexistenci tohoto rozhodnutí; nelze tedy hovořit o rozhodnutí nicotném.“

V této části rozhodnutí namítáme nedostatek argumentace a odůvodnění. Daňový řád je v otázce prekluzivních lhůt poměrně jednoznačný. Základní prekluzivní lhůta je stanovena jasně. Zdánlivý problém ohledně

zjistitelnosti přerušení prekluzivní lhůty dle odstavce druhého je nepodloženým konstatováním rozšířeného senátu. Je sice pravda, že běh lhůty může být přerušen různými úkony, avšak vždy musí jít o úkony jasně stanovené a určené správcem daně. Správce daně je také ten, který všechny lhůty sleduje a prokazuje. Pokud by tedy měla být v tomto směru nějaká nejasnost, tak ta by mohla vzniknout případně jen na straně daňového subjektu. Takováto nejasnost by pak vždy měla vyznět ve prospěch daňového subjektu, podle pravidla *in dubio mitius*.

Co se týče samotného hodnocení nicotnosti, neplatnosti a nezákonnosti, je nutné uvést i další vady daňového řádu. Zákon o správě daní a poplatků založil ve svém ustanovení § 32 tzv. neplatnost, která až do existence předmětné judikatury Nejvyššího správního soudu byla Ústavním soudem vykládána podobně jako „nicotnost“. Teprve Nejvyšší správní soud se rozhodl, že neplatnost podřadí pod nezákonnost, což lze považovat za určitou „třetí cestu“. Nelze také souhlasit se zjednodušujícím názorem rozšířeného senátu, dle kterého nicotnost obsahuje sice správní řád (č. 500/2004 Sb.), ale ten však v souladu s § 99 zákona o správě daní a poplatků v daňovém řízení aplikovat nelze (s výjimkou správního řádu při vyřizování stížností). Za první chybu rozšířeného senátu lze považovat, že tímto vyjádřením jsou jen opakovány nepodložené interpretace pracovníků Ministerstva financí, které navíc již odborná literatura překonala a i sám NSS již dříve konstatoval, že tam, kde daňový řád určitou problematiku neupravuje, lze za pomoci *analogie iuris* vzít pravidla správního řízení. Především je nutné upozornit, že není pravda, že pro daňové řízení se správní řád nepoužije vyjma jeho ustanovení § 175. Soud zná právo¹⁰, a tak by mu mělo být známo i ustanovení § 177, dle kterého se: „Základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v až se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“

Je známo, že právě tomu se daňová správa v čele s Ministerstvem financí horečně bránila a snažila se toto ustanovení, naštěstí neúspěšně, všemožně pro daňový řád vyblokovat. Odborná veřejnost naproti tomu s takovouto obranou nesouhlasila.¹¹ Co se týče

¹⁰ Zde nejde o složitou situaci, která by musela být soudu detailně rozebírána jak samostatně analyzuje např. Kühn, Z. Rozšíření Evropské unie a vztahy šestadvaceti ústavních systémů. *Soudní rozhledy*, 2004, č. 8.

¹¹ Srovnej: Kohoutková, A., Šimek, K. Co znamená pro správu daní text § 177 odst. 1 nového správního řádu „... ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje“? *Daňový expert*, 2006, č. 6, s. 30, ve kterém pracovníci MF odůvodňují, proč by se daňová správa neměla podřazovat pod zásady správního řádu; a Kobík, J. Základní zásady činnosti správních orgánů a správa daní aneb máme opravdu jasno? *Daňový expert*, 2006, č. 6, s. 33, kde jsou odvozeny závěry, že zásady ze správního řádu, se překrývají s principy dobré správy, a protože jde o přirozenoprávní principy, je třeba je uplatňovat při

vlastní aplikace *analogie iuris* ze správního řádu, tak sám NSS stanovil, že tam, kde se určitá úprava v daňovém řízení neobjevuje, je na místě použít a vzít úpravu ze správního řízení.¹²

Co se týče odborné literatury k aplikaci správního řádu pro daňové řízení nad rámec ustanovení § 175 správního řádu, tak lze např. citovat z komentáře ke správnímu řádu J. Vedrala¹³: „Z původního textu vládního návrhu a důvodové zprávy k němu lze vyčíst i odpověď na otázku, zda základní zásady činnosti správních orgánů podle správního řádu se vztahují i na výkon působnosti správních orgánů, postupujících podle zákona o správě daní a poplatků, a to ve vztahu k § 2 tohoto zákona. Vzhledem k tomu, že v původním znění návrhu správního řádu obsahovalo ustanovení § 177 odst. 1 (pův. § 188 odst. 1) i druhou větu, kde se uvádělo, že ‚Toto ustanovení se neuplatní při správě daní, poplatků a odvodů...‘ a tato věta již v zákoně samotném obsažena není, budou se základní zásady vztahovat i na proces podle zákona č. 337/1992 Sb. v těch případech, kdy zákon č. 337/1992 Sb. neobsahuje zásady odpovídající správnímu řádu (půjde zejména o promítnutí § 2 odst. 4 a § 6 správního řádu do daňového řízení.“

V tomto komentáři se autor vyjadřuje i k pojmu nicotnost, který je součástí správního řádu skrze ustanovení §§ 77 a 78: „... pozitivní právní úprava dříve nedefinovala obecně ani důvody nulity ani způsob jejího zjišťování, a to ani u správních rozhodnutí ani jiných druhů správních aktů. Jedinou výjimkou bylo v tomto směru pouze ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, které pojednávalo neplatnost rozhodnutí vydaných podle tohoto zákona. Pojem neplatnost však v souvislosti s úkony správních orgánů, které jsou

správními akty, není příliš vhodný a měl zůstat vyhrazen soukromoprávní sféře. V dikci daňového řádu jde sice o neplatnost rozhodnutí, fakticky se ovšem jedná o neexistenci či nicotnost aktu (viz též IV. ÚS 624/02).“

Z výše uvedeného vyplývá, že přestože daňový řád používá termín **neplatnost**, je vhodné, resp. nutné, tento termín vykládat jako **nicotnost**. Samotná důvodová zpráva k daňovému řádu¹⁴ k příslušnému ustanovení § 32 odst. 7 (původní návrh § 31 odst. 7), které termín zavádí, nic podrobného k tomuto odstavci neuvádí.

Dovedu si představit, že této revoluční myšlenky se může někdo bát. Je však strach vskutku na místě? Nic nebrání, aby se vyměření či doměření daně po prekluzi prohlásilo za tak závažné porušení, které již způsobuje nicotnost. Je skutečností, že zákonodárce jednoznačně a kategoricky stanovil určité časové meze, po jejichž překročení daň nelze vyměřit ani doměřit. Nelze považovat porušení takového imperativu za nějaké malé porušení či nedostatečnou újmu. Lze spíše dovodit, že vyměření po uplynutí prekluzivní lhůty je tak závažným porušením, že lze hovořit o nedostatku věcné příslušnosti na straně správce daně a takové rozhodnutí má charakter rozhodnutí nicotného, nikoliv jen nezákonného. Pokud zákon stanovuje, že vyměřit daň po uplynutí prekluzivní lhůty nelze, nedává snad tím hranice věcné příslušnosti?

Zákonodárce sám stanovil, že stát něco nesmí učinit, a ten tak prostě učinit nesmí. Pokud sám stát nedodrží jednoznačný zákaz, jak má pak chtít po svých občanech, aby dodržovali jeho zákazy. Sám stát dává najevo, že nedodržení zákazu není tak hroznou věcí

správě daní bez ohledu na ustanovení § 99 daňového řádu. Stejně závěry jako Kobík pak dovozuje i Kindl, M. Správní řád v daňovém řízení. *Právní fórum*, 2006, č. 3.

¹² Viz usnesení rozšířeného senátu NSS z 31. srpna 2005 čj. 2 Afs 144/2004-110, k otázce lhůty pro vyřízení námitek u daňové kontroly. V tomto rozhodnutí NSS mimo jiné konstatoval: „Daňové řízení je svou povahou zvláštním druhem správního řízení. Na tomto právně teoretickém závěru nemůže pozitivně právní úprava – a zejména § 99 daňového řádu nic zvrátit. Obecnými právními zásadami, které se proto uplatní, budou obecné právní zásady správního práva procesního. Jak konstatoval Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 1997 sp. zn. Pl. ÚS 33/97, Sb. n. u. ÚS sv. 9, č. 163, s. 399 (publikováno též pod č. 30/1998 Sb.), definičním hlediskem pro vymezení obecného právního principu je obecné přesvědčení o potřebě jej dodržovat a dále jeho zachování po dlouhou dobu. Oba tyto definiční znaky naplňuje pravidlo, obecně platné v oblasti správního řízení a jinak výslovně vyjádřené v § 49 správního řádu, podle něhož v jednoduchých případech rozhodne správní orgán bezodkladně. V ostatních, tedy nikoli jednoduchých a zároveň nikoliv složitých případech, je správní orgán povinen rozhodnout do třiceti dnů od zahájení řízení.“ Tohoto rozhodnutí se daňová správa tak lekla, že v nejbližší možné době prostřednictvím pozměňovacího návrhu bylo doplněno do daňového řádu ustanovení § 34c – Ochrana před nečinností. Kdykoliv před usnesením NSS bylo ze strany veřejnosti neustále žádáno o stanovení určitých lhůt pro správce daně, k vyřizování věcí, byl požadavek Ministerstvem financí odmítán. Jedno rozhodnutí NSS pak učinilo úplně divy. Co nešlo v průběhu deseti let docílit, to bylo schváleno během pár měsíců. Konkrétně šlo o pozměňovací návrh předložený Rozpočtovým výborem k poslaneckému tisku 1095, kterým mělo dojít ke změně zákona o státní statistické službě. Předložený návrh postrádal důvodovou zprávu a patrně ani neprošel klasickým legislativním procesem (připomínkové řízení a posouzení v legislativní radě vlády). Není tedy divu, že si daňová správa prosadila dostatečnou dobu pro své rozhodování.

¹³ Viz Vedral, J. *Správní řád: Komentář*. 1. vydání. Praha: BOVA Polygon, 2006.

¹⁴ Viz ČNR 1992, VI. volební období, tisk 691 Vládní návrh, Zákon ČNR ze dne o správě daní a poplatků.

a že dokonce, pokud občan něco přehlédne (například nepodá včas námitku), stát bude ze svého porušení mít prospěch. V tomto případě totiž běžné tvrzení, že každý si má střežit svá práva, nemůže zcela plně platit. Vyžadovat střežení svých práv má smysl tam, kde o určitá práva jde. V případě rozhodnutí státního orgánu ale platí presumpce správnosti, a tak je zcela běžné, že každý předpokládá, že stát při vyměrování daní rozhoduje správně.

Při vyměření daně po prekluzivní lhůtě stát sám právo nemá, a tak by mu neměl být tolerován postup, kdy určitý zákaz poruší. Nelze tedy akceptovat názor rozšířeného senátu NSS, že toto porušení jednoznačného zákazu, považuje za vadu ne dost intenzivní. Bohužel NSS neřekl, co by takovou intenzivní vadou mělo být. Vzhledem k tomu, že již dříve konstatoval, že vady, které naplňují neplatnost dle ustanovení § 32 zákona o správě daní a poplatků, nejsou vadami způsobujícími nicotnost, znamenalo by to, že podle NSS v daňovém řízení nemůže nastat nicotnost. Logicky lze dovodit, že tento závěr nemůže v obecné podobě obstát. Je samozřejmě na stěžovatelích, aby svoji argumentaci ve svých stížnostech rozvedli příště tak, aby NSS mohl své některé dříve přednesené závěry přehodnotit.

Pokud by se správce daně rozhodl vyměřit daň třeba po pěti letech, taky by to mělo být nezákonné? K čemu by pak bylo v zákoně vůbec dané ustanovení, že daň vyměřit nelze? K čemu bychom pak měli vlastně zákony?

7

Závěr

Vyměření daňové povinnosti po uplynutí prekluzivní lhůty lze považovat za tak závažné porušení, že by se mělo považovat za nicotné se všemi svými důsledky. Jen tak lze konstatovat, že Česká republika je demokratický právní stát založený na úctě k právům a svobodám člověka a občana. NSS za své doby vydal bezpočet velmi dobrých rozhodnutí. Je sice pravda, že vydal i rozhodnutí sporná, nicméně lze snad věřit, že takováto budou rozebírána a podrobena analýzám

a NSS najde dostatek sebereflexe, aby v jiných případech byl schopen se od těchto sporných rozhodnutí odpoutat a rychle je překonat. Skutečnost, že komentované rozhodnutí se setkává s kritikou i u pracovníků daňové správy, přestože je svým způsobem pro ni výhodné, je již samo o sobě příznačné.

8

Autorovo doplnění

Po napsání tohoto článku jsme měli možnost se seznámit s novým judikátem Ústavního soudu. Jedná se o Nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 1420/07 ze dne 1. července 2008. V tomto nálezu bylo rozhodováno o ústavní stížnosti společnosti HMB spol. s r.o. proti zamítnuté kasační stížnosti čj. 7 Afs 61/2006-89. Z tohoto nového nálezu lze vyzdvihnout především dva závěry. Dle prvního, Ústavní soud zcela jednoznačně konstatuje, že neshledává důvody, aby se odchýloval od své předchozí judikatury, konkrétně od právního názoru z nálezu sp. zn. IV.ÚS 545/07. Připomínám, že tento jsem výše komentoval, přičemž zde bylo Ústavním soudem zrušeno rozhodnutí NSS, který nesprávně odmítl námitku prekluze práva na doměření daně uplatněnou v kasační stížnosti. Z tohoto právě vychází druhý závěr, který si dovoluujeme přiblížit citací. Ústavní soud v novém červencovém případě společnosti HMB dále uvedl: „... Zamítl-li totiž Nejvyšší správní soud předmětným rozsudkem kasační stížnost, aniž by zohlednil relevantní aspekt spočívající v povinnosti přihlídnout k námitce prekluze práva *ex offio*, resp. podrobit ji posouzení, svědčí mu nyní povinnost se touto námitkou řádně se zabývat.“

Přestože tento nález se týkal rozhodnutí NSS vydaného před rozhodnutím rozšířeného senátu, je dle mého mínění názor Ústavního soudu v protikladu s argumentací rozšířeného senátu NSS. Přestože argumentace Ústavního soudu není vyčerpávající, potvrzuje mé závěry o spornosti rozsudku rozšířeného senátu. Domnívám se, že by, podobně jako v případě výkladu o vracení nadměrných odpočtů u DPH v rámci probíhajícího konkursního řízení, měly být závěry rozhodnutí rozšířeného senátu NSS přehodnoceny a otázka prekluze práva by měla být posuzována *ex offio*. II