



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a Mgr. Vladimíra Doležala v právní věci žalobce: **SANTAL spol. s r. o.**, se sídlem Jiráskova 738, Třeboň, zastoupen Mgr. Bc. Janem Spáčilem, LL.M., advokátem se sídlem Italská 2581/67, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Mánesova 1803/1a, České Budějovice, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 1. 2020, č. j. 51 A 20/2019 – 42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti **6.353 Kč** do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce, advokáta Mgr. Bc. Jana Spáčila, LL.M.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem žalobce brojil proti daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2015, neboť má za to, že daňovou kontrolu zahájil žalovaný dne 29. 5. 2019 po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[2] Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) napadeným rozsudkem určil, že zásah žalovaného spočívající v zahájení a vedení předmětné daňové

kontroly byl nezákonný, a zakázal žalovanému v daňové kontrole pokračovat. Vycházel ze skutečnosti, že lhůta pro stanovení daně z příjmu fyzických osob vybíraných srážkou podle zvláštní sazby daně za dané zdaňovací období dle § 148 odst. 1 a § 137 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), začala běžet dne 1. 4. 2016. Prekluzivní lhůta tak uplynula ke dni 1. 4. 2019, přičemž daňová kontrola byla zahájena až dne 29. 5. 2019.

[3] Dne 8. 3. 2019 sice vydal žalovaný výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, a to z důvodu údajného zneužití práva v souvislosti s vydáním dluhopisů a následnou výplatou úroků z těchto dluhopisů. Tato výzva sama o sobě však k doměření daně nevedla, žalobce na ni reagoval nesouhlasně a dodatečné daňové přiznání nepodal. Výzva tak nemohla způsobit prodloužení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, podle něhož 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 nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně. Daňová kontrola tudíž byla zahájena po uplynutí prekluzivní lhůty. Krajský soud vycházel z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v obdobných věcech (rozsudky ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 – 49, a ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1 Afs 32/2015 – 28). Ani v jednom z těchto rozhodnutí přitom Nejvyšší správní soud nepovažoval za rozhodnou aktivitu či naopak pasivitu správce daně po vydání výzvy.

[4] Odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 – 26, nepovažoval krajský soud za přílehlavý. V tehdejší případě správce daně dostatečně specifikoval důvody výzvy, nicméně následně nepřistoupil k žádnému ze zákonem předvídaných postupů (zahájení daňové kontroly, doměření pomocí pomůcek či postup k odstranění pochybností). V nynějším případě ovšem po oznámení výzvy následovalo zahájení daňové kontroly, přičemž jak sám žalovaný uvedl ve svém vyjádření, teprve v rámci této daňové kontroly bylo nutno prokázat, že se žalobce dopustil zneužití práva. Z tohoto důvodu lze také jen stěží v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného (kdy soud vychází ze skutkového a právního stavu ke dni svého rozhodnutí) předjímat, že k doměření daně skutečně dojde.

[5] Pouze na okraj krajský soud poznamenal, že k vydání výzvy v nynější věci přistoupil žalovaný až 8 měsíců poté, co s žalobcem projednal zprávu o daňové kontrole za zdaňovací období let 2013 a 2014. Již v této době musel mít žalovaný poznatky o důvodech výzvy i pro nynější zdaňovací období.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž zároveň požádal o přiznání odkladného účinku. Namítá, že krajský soud věc nesprávně právně posoudil a nevzal v úvahu všechna související zákonná ustanovení. Stěžovatel předně uvádí, že zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy, na základě nichž lze důvodně předpokládat doměření daně, musí dát daňovému subjektu možnost jeho chybu napravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. Krajský soud dále zcela pominul § 145 odst. 1 daňového řádu, který, byť pojednává o řádném daňovém tvrzení, lze vztáhnout i na daňové tvrzení dodatečné. Podle tohoto ustanovení *nebylo-li*

podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč. V daném případě tedy došlo k naplnění fikce daňového tvrzení dle tohoto ustanovení. Stěžovatel dále považuje za zásadní závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 179/2014 – 30, podle něhož je vyjádření nesouhlasu daňového subjektu s důvody výzvy dodatečným daňovým tvrzením v materiálním smyslu na daň ve výši 0 Kč. Reakce žalobce ze dne 15. 4. 2019 na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení je tedy takovým dodatečným daňovým tvrzením a prodlužuje lhůtu pro stanovení daně o 1 rok.

[7] Žalobce deklaroval nesouhlas se změnou daňové povinnosti. Zákon v takovém případě připouští odstranění přetrvávajících pochybností postupem k odstranění pochybností nebo v rámci daňové kontroly. Jelikož v daném případě spočíval důvod výzvy v předpokládaném zneužití práva (kdy důkazní břemeno leží na správci daně), je možné daň doměřit výhradně na základě výsledků daňové kontroly.

[8] Stěžovatel nesouhlasí ani s výkladem krajského soudu, že výzva k podání dodatečného daňového tvrzení nevedla (bezprostředně) k doměření daně. Výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení bylo zahájeno doměřovací řízení, které směřuje k doměření daně. Výklad krajského soudu, že souvislost s doměřením daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu vylučuje jakékoliv další dokazování zákonem stanoveným způsobem, považuje stěžovatel za nepřipustně restriktivní. Daňová kontrola nastupuje jako nástroj pro správné stanovení daně v případě, kdy daňový subjekt tvrdil v dodatečném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč, a je s tímto tvrzením spojena.

[9] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že dle jejího obsahu si byl stěžovatel dobře vědom úkonů, které je třeba ve věci učinit, avšak nepostupoval tak, aby tyto úkony provedl před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Naopak nedůvodně spoléhal, že oznámením výzvy na konci prekluzivní lhůty způsobí bez dalšího její prodloužení. Výklad stěžovatele je v přímém rozporu s judikaturou, na níž odkazoval krajský soud, i s odbornou literaturou. Z § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu vyplývá, že výzva může vést k doměření daně právě a pouze tehdy, pokud je daň doměřena na základě podaného dodatečného daňového tvrzení nebo podle pomůcek. Pokud dojde k doměření na základě výsledků daňové kontroly, rozhodná jsou pouze kontrolní zjištění získaná v rámci této kontroly a nikoliv skutečnost, zda postupu správce daně předcházela výzva k podání daňového tvrzení.

[10] Žalobce dále uvádí, že § 145 odst. 1 daňového řádu upravuje výlučně postup správce daně při nepodání řádného daňového tvrzení a nelze ho analogicky aplikovat ve vztahu k dodatečnému daňovému tvrzení, neboť tato situace je upravena výslovně v § 145 odst. 2 daňového řádu. Fikci dodatečného daňového přiznání ve výši 0 Kč proto nelze v nynější věci uplatnit. Z žalovaným citované judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že negativní reakci daňového subjektu na výzvu je třeba posuzovat jako dodatečné daňové přiznání pouze v materiálním smyslu, a to navíc pouze ve vztahu k možnosti správce daně doměřit daň podle pomůcek, nikoliv v obecné rovině.

Jiný závěr by byl zároveň v rozporu s § 141 odst. 4 daňového řádu, který připouští podat dodatečné daňové přiznání beze změny daně pouze za situace, kdy se mění údaje daňovým subjektem dříve tvrzené. Jiný výklad by byl také v rozporu se smyslem a účelem § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, který umožňuje správci daně prověřit změnu tvrzení poslední známé daně ze strany daňového subjektu. Lhůtu ke stanovení daně není na místě prodlužovat, pokud daňový subjekt výši daně nemění. V posuzované věci navíc bylo vyjádření žalobce k výzvě podáno až 15. 4. 2019, tedy po lhůtě pro stanovení daně.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále je „s. ř. s.“), přípustná. Poté soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[12] V projednávané věci není pochyb o skutkovém stavu věci, spornou je právní otázka, zda může správce daně v prodloužené lhůtě pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu zahájit v rozsahu důvodů pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení (pokud daňový subjekt sdělí, že neshledal důvod poslední známou daň měnit) daňovou kontrolu či nikoliv.

[13] Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně*.

[14] Jak správně uvedl krajský soud, Nejvyšší správní soud se obdobným problémem již v minulosti zabýval v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 – 49, v němž posuzoval situaci, kdy daňový subjekt v reakci na výzvu správce daně sdělil, že není důvod pro podání dodatečného přiznání k dani. Správce daně poté zahájil daňovou kontrolu a vyměřil daň na základě jejích výsledků. Nejvyšší správní soud v tomto případě konstatoval, že nebyla splněna zákonná podmínka, aby výzva vedla k doměření daně, neboť daň byla doměřena na základě daňové kontroly a nikoliv na základě výzvy. Výzva tudíž nemohla mít zákonem předpokládaný účinek prodloužení lhůty o jeden rok. K zahájení daňové kontroly a vyměření daně teprve v takto „prodloužené“ lhůtě proto došlo nezákonně po uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Na tyto závěry navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1 Afs 32/2015 – 28, v němž uvedl, že jsou plně přenositelné i na řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem v podobě daňové kontroly zahájené po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Lze tedy shrnout, že následně zahájená daňová kontrola nemá natolik bezprostřední vztah k výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení, aby byly splněny podmínky shora uvedeného zákonného ustanovení („výzva vedla k doměření daně“). K prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok proto v takovém případě nedochází.

[15] Tento výklad nebyl překonán ani rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 – 26. V této věci totiž správce daně po vydání výzvy doměřil daň dokazováním mimo daňovou kontrolu, aniž by daňovému subjektu umožnil v průběhu dokazování uplatnit jeho procesní práva. Soud proto zavázal správce daně, aby v dalším řízení stanovil daň pomůckami, popřípadě provedl dokazování v řádném procesu v rámci daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností. Soud se v této části rozsudku skutečnostmi rozhodnými pro běh prekluzivní lhůty výslovně nezabýval. V žádném případě ovšem závěry předchozí judikatury neodmítl, naopak z nich sám vycházel v bodě [17] rozsudku.

[16] Pro úplnost je možné doplnit, že po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně lze použít postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu). Pokud je doměřena daň na základě tohoto postupu, jsou účinky výzvy zachovány. Skutečnost, že v rámci doměřovacího řízení proběhne postup k odstranění pochybností, nevylučuje návaznost rozhodnutí o stanovení daně k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 – 43). Lze učinit obecný závěr, že § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu předpokládá, že účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně nastávají v případě, že mezi vydáním výzvy a doměřením daně existuje blízká věcná (a pravidelně i časová) souvislost. Ta je dána, pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo následně zahájený postup k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě, nikoliv již při doměření daně na základě výsledků daňové kontroly. Daňovou kontrolu tudíž může správce daně zahájit pouze v původní lhůtě pro stanovení daně. Je tomu tak také proto, že daňová kontrola již rozsahem oprávnění správce daně při jejím provádění může relativně citelně daňový subjekt omezit. Daňový subjekt by tak mohl zároveň po nikoliv zanedbatelnou dobu setrvat v nejistotě, zda daň bude doměřena a jakým způsobem se postup správce daně projeví ve vztahu k prekluzivní lhůtě pro stanovení daně.

[17] Stěžovateli lze dát za pravdu, že pokud správce daně disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, je povinen vyzvat daňový subjekt dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení a nemůže rovnou přistoupit k zahájení daňové kontroly. Výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu je ovšem operativním nástrojem, lhůta k podání dodatečného daňového tvrzení (případně vyjádření nesouhlasu daňového subjektu s důvody změny poslední známé daně) je obvykle stanovována v rádech dnů. Pakliže je výzva k podání dodatečného daňového tvrzení vydána až na samém sklonku prekluzivní lhůty ke stanovení daně, skutečnost, že již nezbývá časový prostor k zahájení daňové kontroly, je nutné připsat k tíži správce daně.

[18] Námitka stěžovatele, že krajský soud nepřihlédl k fikci daňového tvrzení ve výši 0 Kč ve smyslu § 145 odst. 1 daňového řádu, není důvodná. Podle tohoto ustanovení *nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.* Jak správně podotýká žalobce, v uvedeném ustanovení je upravena situace, kdy daňový subjekt nepodá řádné daňové tvrzení, ač je k tomu povinen. Právní úprava dodatečného daňového tvrzení je komplexně upravena v § 141 daňového řádu (podání dodatečného daňového tvrzení zejména z iniciativy daňového subjektu) a v § 145

odst. 2 daňového řádu (výzva správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení). Není tedy na místě v takových případech použít analogicky ustanovení § 145 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel tuto možnost připouští s odkazem na odbornou literaturu, žádný konkrétní zdroj ovšem neuvádí.

[19] Stěžovatel dále argumentuje, že k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok dochází dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu také v případě, že v rozhodné době došlo k podání dodatečného daňového tvrzení. Judikatura Nejvyššího správního soudu v minulosti dovodila, že reakci daňového subjektu, který v návaznosti na výzvu správce daně vyjádří nesouhlas s důvody podání dodatečného daňového přiznání, lze vnímat jako dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu na daň ve výši 0 Kč (srov. např. rozsudky ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015 – 32, ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 179/2014 – 30, ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 274/2014 – 31). Tato skutečnost by mohla svádět k výkladu, že takovou reakcí daňového subjektu dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně bez ohledu na to, zda výzva správce daně vedla k doměření daně. Tento výklad je ovšem dle Nejvyššího správního soudu nutné jako nesprávný odmítnout. Smyslem a účelem dané právní normy je totiž prodloužit lhůtu pro stanovení daně v případě, že daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání na daň ve výši odlišné od poslední známé daně (tedy na daň vyšší nebo nižší) tak, aby měl správce daně dostatečný prostor tvrzení daňového subjektu prověřit. Jen tehdy dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně bez dalšího. Nelze akceptovat, aby k prodloužení lhůty sama o sobě vedla jakákoliv reakce daňového subjektu na výzvu správce daně, bez ohledu na souvislost doměření daně s důvody vydané výzvy. V takovém případě by byla omezující podmínka daného ustanovení („pokud výzva vedla k doměření daně“) vyprázdněna ve všech případech, kdy daňový subjekt nezůstane zcela pasivní.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Vzhledem k tomu, že kasační stížnost není důvodná, Nejvyšší správní soud ji zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[21] Nejvyšší správní soud nerozhodoval o návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, neboť přiznáním odkladného účinku se podle § 73 odst. 3 s. ř. s. pozastavují účinky napadeného rozhodnutí pouze do skončení řízení před soudem a soud po provedení nezbytných procesních úkonů přistoupil k bezodkladnému projednání a rozhodnutí věci.

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. Procesně úspěšnému žalobci se přiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 6.353 Kč. Tato částka představuje odměnu zástupce ve výši 3.100 Kč za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) dle § 7 bod 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“), za vyjádření k návrhu na přiznání odkladného účinku kasační

stížnosti náleží odměna ve výši jedné poloviny z 3.100 Kč, tj. 1.550 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 10 As 336/2016 - 41], za hotové výdaje zástupci náleží celkem 600 Kč dle § 13 odst. 3 a 4 advokátního tarifu a za daň z přidané hodnoty (po zaokrouhlení) částka ve výši 1.103 Kč. Soud nepřiznal zástupci odměnu za vyčíslený úkon spočívající v poradě s klientem přesahující jednu hodinu, neboť jádrem sporu je posouzení právní otázky ve věci, s níž byl zástupce z předchozího řízení dostatečně seznámen, a nejedná se tudíž o účelně vynaložené náklady. Částku ve výši **6.353 Kč** je stěžovatel povinen zaplatit žalobci do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Bc. Jana Spáčila, LL.M.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. března 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu