



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudce JUDr. Ivo Pospíšila a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **Ing. J. T.**, zastoupen JUDr. Marií Martinovou, advokátkou se sídlem Roháčova 2614, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 3. 2018, č. j. 14273/18/5300-22444-711887, 14263/18/5300-22444-711887 a 14276/18/5300-22444-711887, v řízení o kasačních stížnostech žalobce a žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2019, č. j. 30 Af 28/2018 – 97,

takto:

- I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá.**
- II. Kasační stížnost žalovaného proti výroku II. rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2019, č. j. 30 Af 28/2018 – 97, **se zamítá.**
- III. Výroky III. a IV. rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2019, č. j. 30 Af 28/2018 – 97, **se ruší** a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal dne 25. 4. 2014 dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011 – 3. čtvrtletí roku 2013, dne 23. 1. 2017 podal žalobce dodatečné daňové přiznání také za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013. V dodatečných daňových přiznáních snížil z titulu opravy výše daně původně vykázanou hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění na nulu, čímž došlo zároveň ke snížení

původně přiznané daně. K daňovým přiznáním připojil poznámku, že dle názoru Finančního úřadu pro Jihočeský kraj představují příjmy z činnosti, kterou žalobce vykonával pro společnost Golden Snack s.r.o. (a původně ji uplatňoval jako uskutečněné zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti), příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků. S tímto názorem žalobce nesouhlasí, nicméně pokud by se později potvrdil jako správný, žalobce by nemohl podat dodatečná daňová přiznání z důvodu uplynutí lhůt stanovených zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

[2] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) poté zahájil s žalobcem za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011 – 3. čtvrtletí roku 2013 postup k odstranění pochybností, který následně „překlopil“ v daňovou kontrolu. Po ukončení daňové kontroly správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 7. 2017 žalobci za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011 doměřil daň v nulové výši. Dospěl k závěru, že žalobce nebyl oprávněn v dodatečném daňovém přiznání snížit přiznanou daň opravou výše daně, neboť dle § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty opravu výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění. Dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011 přitom žalobce podal dne 25. 4. 2014 (na základě opravného daňového dokladu vystaveného dne 23. 4. 2014 a doručeného odběrateli dne 24. 4. 2014). Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 3. 2018, č. j. 14273/18/5300-22444-711887 (dále jen „první napadené rozhodnutí“).

[3] Správce daně dále 10 dodatečnými platebními výměry ze dne 28. 7. 2017 žalobci doměřil daň za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011 – 3. čtvrtletí roku 2013 ve výši, ve které ji žalobce vyčíslil v dodatečných daňových přiznáních. Odvolání žalobce proti těmto platebním výměrům zamítl správce daně jako nepřipustné, neboť podle § 144 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), se nelze odvolat proti platebním výměrům, kterými je stanovena daň, která se neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem. Odvolání žalobce proti rozhodnutím správce daně zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 3. 2018, č. j. 14263/18/5300-22444-711887 (dále jen „druhé napadené rozhodnutí“).

[4] Konečně dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 8. 2017 správce daně žalobci za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013 doměřil daň v nulové výši, neboť stejně jako v případě 1. čtvrtletí roku 2011 dospěl k závěru, že daňové přiznání bylo podáno po lhůtě dle § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013 totiž žalobce podal dne 23. 1. 2017 (na základě opravného daňového dokladu vystaveného dne 25. 11. 2016 a doručeného odběrateli dne 1. 12. 2016). Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 3. 2018, č. j. 14276/18/5300-22444-711887 (dále jen „třetí napadené rozhodnutí“).

[5] Proti napadeným rozhodnutím se žalobce bránil žalobou u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), v níž nejprve obsáhle argumentoval, proč příjmy dosahované v předmětných zdaňovacích obdobích nepředstavují příjmy ze závislé činnosti. Ve vztahu k prvnímu a třetímu napadenému rozhodnutí namítal, že opravné doklady vystavil včas a taktéž včas podal dodatečná daňová přiznání. Druhé napadené rozhodnutí pokládal za

nezákonné, neboť se nejednalo o situaci, kdy se doměřená daň neodchyluje od daně tvrzené v dodatečných daňových přiznáních. V komentáři k daňovému přiznání žalobce jasně uvedl, že s uplatňovaným způsobem zdanění nesouhlasí. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 – 34, č. 3096/2014 Sb. NSS), sdělí-li poplatník kvalifikovaným způsobem své pochybnosti, musí správce daně vydat odůvodněný platební výměr dle § 147 odst. 2 daňového řádu, proti němuž je přípustné odvolání.

[6] Krajský soud napadeným rozsudkem žalobu proti prvnímu napadenému rozhodnutí zamítl. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2019, č. j. 5 Afs 182/2018 – 37, dle krajského soudu platí, že § 43 zákona o dani z přidané hodnoty stanoví tříletou lhůtu od konce příslušného zdaňovacího období pro provedení opravy, nikoli však povinnost uvést v tříleté lhůtě tuto opravu v dodatečném daňovém přiznání. Podstatné tedy je, kdy došlo k opravě výše daně ve smyslu faktického provedení opravy její výše (vystavení daňového dobropisu a jeho doručení protistraně). V případě prvního napadeného rozhodnutí (zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011) tak žalobce učinil dne 23. 4. 2014 a doručil jej protistraně dne 24. 4. 2014, tedy až po lhůtě k provedení opravy.

[7] Třetí napadené rozhodnutí krajský soud napadeným rozsudkem zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Stejně úvahy aplikoval na zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013, pro něž žalobce opravný daňový doklad vystavil dne 25. 11. 2016 a doručil jej odběrateli dne 1. 12. 2016. Třebaže daňové přiznání podal žalobce až v lednu 2017, opravu daně provedl uvnitř tříleté lhůty dle § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Závěr žalovaného, že dodatečné daňové přiznání žalobce nemohl podat, je tudíž dle krajského soudu nesprávný.

[8] Také druhé napadené rozhodnutí krajský soud zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dle krajského soudu se v posuzovaném případě skutečně doměřená daň neodchylovala od daně dodatečně tvrzené žalobcem v daňových přiznáních, a v takovém případě se obecně nelze dle § 144 odst. 4 daňového řádu proti dodatečnému platebnímu výměru odvolat. Aplikace tohoto ustanovení je ovšem dle krajského soudu vyloučena v případě, kdy správce daně zahájí postup k odstranění pochybností, jako tomu bylo v nynějším případě. V dodatečných platebních výměrech dle krajského soudu nelze současně odkazovat na § 90 daňového řádu (a výsledek daňové kontroly) a poučovat o nepřípustnosti odvolání podle § 144 odst. 4 téhož zákona. Postup podle § 144 daňového řádu včetně vyloučení odvolání je použitelný pouze za podmínky, že nebyl zahájen postup k odstranění pochybností.

II. Kasační stížnosti a vyjádření účastníků

[9] Žalobce napadl kasační stížností výrok I. napadeného rozsudku, kterým krajský soud zamítl žalobu proti prvnímu napadenému rozhodnutí. Dle žalobce se na věc neuplatní závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2019, č. j. 5 Afs 182/2018 – 37, neboť ten se týká opravy základu daně a výše daně dle § 42 zákona o daně z přidané hodnoty, která je samostatným zdanitelným plněním a provádí se daňovým dokladem a nikoliv daňovým přiznáním. V nynější věci ale stěžovatel provedl opravu výše

daně dle § 43 zákona o dani z přidané hodnoty, která se provádí opravným daňovým dokladem a dodatečným daňovým přiznáním za zdaňovací období, ve kterém byla daň nesprávně uplatněna. Dle žalobce je podstatné, že dne 23. 4. 2014 vystavil opravný daňový doklad a následující den jej doručil odběrateli. Dodatečné daňové přiznání lze podle § 141 daňového řádu podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém žalobce zjistil důvody pro jeho podání. Jestliže se tedy oprava daně provádí v dodatečném daňovém přiznání do 31. 3. 2014, lze tak učinit do konce následujícího měsíce, tedy do 30. 4. 2014.

[10] Žalovaný napadl kasační stížností výroky II. a III. napadeného rozsudku, kterými krajský soud zrušil druhé a třetí napadené rozhodnutí. Ve vztahu k třetímu napadenému rozhodnutí žalovaný namítá, že krajský soud pochybil při výkladu § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle § 43 odst. 1 tohoto zákona v případě, kdy plátce přiznal daň jinak, než stanoví tento zákon, a tím zvýšil daň na výstupu, je oprávněn provést opravu v dodatečném daňovém přiznání. Opravu lze dle tohoto ustanovení provést nejdříve ke dni, ve kterém plátce nebo identifikovaná osoba, pro kterou se plnění uskutečnilo, obdržela opravný daňový doklad, nebo ve kterém byla provedena oprava v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty. Dle žalovaného je třeba § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty vykládat v souvislosti s prvním odstavcem tohoto ustanovení, z čehož je zřejmé, že oprava výše daně se provádí prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Třetí napadené rozhodnutí bylo dle žalovaného zákonné, neboť žalobce podal dodatečné daňové přiznání s opravou výše daně po uplynutí lhůty dle § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty.

[11] Krajský soud v napadeném rozsudku odlišuje úpravu lhůt dle § 42 a § 43 zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž ovšem toto rozlišení nemá odraz v navazující argumentaci krajského soudu, neboť ten téměř shodně stanovenou lhůtu v obou ustanoveních vykládá stejným způsobem. Ani dle žalovaného neexistuje důvod k tomu, aby se pojem „provedení opravy“ vykládal pro účely obou ustanovení odlišně. Takovým důvodem dle žalovaného není ani skutečnost, že podle § 42 zákona o dani z přidané hodnoty postupuje plátce daně v případě změny základu a výše daně z důvodů (vyplývajících z dodavatelsko-odběratelských vztahů) vzniklých po podání daňového přiznání a oprava představuje samostatné zdanitelné plnění, zatímco podle § 43 zákona o dani z přidané hodnoty postupuje plátce daně, byla-li daň od počátku uplatněna chybně a oprava se provádí v dodatečném daňovém přiznání. Touto úvahou si žalovaný vytváří předpolí pro zpochybnění závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2019, č. j. 5 Afs 182/2018 – 37, které považuje za nesprávné, nedostatečně odůvodněné a rozporné s opačnými závěry, které Nejvyšší správní soud učinil v rozsudku ze dne 7. 12. 2016 č. j. 10 Afs 157/2016 – 84. Navrhuje proto předložení věci rozšířenému senátu.

[12] Výrok, kterým krajský soud zrušil druhé napadené rozhodnutí, považuje žalovaný za nesprávný, neboť krajský soud nevycházel ze zákona ani neužil žádnou výkladovou metodu, ale odkázal pouze na odbornou literaturu, která není pramenem práva. Podle § 144 odst. 4 daňového řádu se proti dodatečnému platebnímu výměru nelze odvolat, neodchyluje-li se doměřená daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem. Z tohoto pravidla je stanovena jediná zákonná výjimka, pokud byl dodatečný platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení. Případná další výjimka by musela být v zákoně též výslovně zakotvena stejně jako v případě závazného posouzení. Obdobně lze poukázat na § 144 odst. 1 daňového řádu, podle něhož správce daně nemusí daňovému

subjektu oznamovat výsledek doměření vyjma případů, kdy byl zahájen postup k odstranění pochybností. Pokud by postup k odstranění pochybností (či daňová kontrola) měl ovlivnit ještě jiná zákonem vymezená pravidla při doměření daně, musel by to zákonodárce výslovně stanovit.

[13] Celá situace dle žalovaného vyznívá paradoxně. Podání dodatečných daňových přiznání bylo svobodným rozhodnutím, k němuž žalobce přistoupil dobrovolně na základě zjištění, která se týkala jiného daňového subjektu. Pokud měl za to, že původně vyměřená daň je správná, neexistoval důvod pro opravu dle § 43 zákona o dani z přidané hodnoty. Daň tedy byla doměřena v souladu s dodatečnými tvrzeními žalobce a neexistuje objektivní důvod brojit odvoláním proti výši daně, kterou sám žalobce dodatečně tvrdil. Materiálně není rozdíl oproti situaci, kdy je daň doměřena konkludentně.

[14] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného uvádí, že komentářem v daňových přiznáních vyjádřil zcela jasně nesouhlas s jejich podáním. Na to měl správce daně reagovat výzvou dle § 74 odst. 1 daňového řádu, aby si ujasnil, zda žalobce svým komentářem nemyslel opravné daňové přiznání nebo další dodatečné přiznání. S přihlédnutím ke komentáři v daňových přiznáních je zřejmé, že se doměřená daň odlišuje od daně dodatečně tvrzené.

[15] Žalovaný v replice uvádí, že žalobce se ve svém vyjádření mýlí s kasačními námitkami žalovaného a pouze opakuje svá žalobní tvrzení. Krajský soud výslovně vychází ze skutečnosti, že doměřená daň se v nynějším případě neodchyluje od daně dodatečně tvrzené, což ani žalovaný ve své kasační stížnosti nezpochybnil. Sporné je pouze to, zda se bylo za použití § 144 odst. 4 daňového řádu možné proti dodatečným platebním výměrům odvolat.

[16] V dalším svém vyjádření žalobce uvádí, že naprosto souhlasí se závěrem žalovaného, že dle § 144 odst. 4 daňového řádu se nelze odvolat proti dodatečnému platebnímu výměru, pokud se doměřená daň neodchyluje od daně dodatečně tvrzené. Tak tomu ovšem dle žalobce v nynějším případě nebylo. Daňová přiznání ve spojení s komentářem (v němž žalobce vnesl pochybnosti o zařazení svých příjmů pod příjmy ze závislé činnosti) je nutné chápat jako dodatečná daňová přiznání na daň v nulové výši. Pokud sejevila správci daně nejednoznačně, měl vyzvat žalobce k odstranění vad podání.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasačních stížností a konstatoval, že byly podány včas, osobami oprávněnými, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasačních stížností v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů.

[18] Po posouzení obsahu kasačních stížností dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost žalobce není důvodná a kasační stížnost žalovaného je důvodná, avšak toliko v jednom z kasačních bodů.

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda stěžovatel podal dodatečná daňová tvrzení za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2011 a 4. čtvrtletí 2013 ve lhůtě dle § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty.

[20] Podle § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty *opravu výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění*. Podle § 43 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty *v případě, kdy plátce nebo identifikovaná osoba přiznala daň jinak, než stanoví tento zákon, a tím zvýšila daň na výstupu, je oprávněna provést opravu v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla nesprávně uplatněna daň. Opravu lze provést nejdříve ke dni, ve kterém plátce nebo identifikovaná osoba, pro kterou se plnění uskutečnilo, obdržela opravný daňový doklad, nebo ve kterém byla provedena oprava v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty*.

[21] Pro nyní projednávaný případ je klíčové to, že oprava výše daně se dle výslovného znění § 43 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty provádí v dodatečném daňovém přiznání, a to nejdříve ke dni, v němž byl protistraně doručen opravný daňový doklad nebo provedena oprava v daňové evidenci. Tato skutečnost představuje zásadní odlišnost oproti argumentaci kasačního soudu v citovaném rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 5 Afs 182/2018 – 37, který se věnoval výkladu § 42 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, jehož text je odlišný.

[22] Nejvyšší správní soud si je vědom, že závěry rozsudku pátého senátu se mohou jevit rozporné se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2016 č. j. 10 Afs 157/2016 – 84, a to nikoliv pouze žalovanému. Devátý senát Nejvyššího správního soudu již usnesením ze dne 10. 12. 2019, č. j. 9 Afs 240/2019 – 33, položil rozšířenému senátu otázku, zda pro účely dodržení tříleté lhůty pro provedení opravy výše daně podle § 42 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, je rozhodný již okamžik provedení této opravy v účetnictví daňového subjektu a doručení příslušného dokladu dlužníkovi, nebo teprve následné deklarování této opravy vůči správci daně prostřednictvím daňového přiznání. V nyní posuzovaném případě však žalobce neprovedl opravu základu a výše daně dle § 42 zákona o dani z přidané hodnoty, toto ustanovení se tudíž na daný případ nepoužije. Nejvyšší správní soud proto neshledal nutným vyčkat, jak rozhodne rozšířený senát ve věci výkladu § 42 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť to není pro nynější věc podstatné.

[23] Současně s ohledem na výše uvedené platí, že oprava výše daně dle § 43 se provádí v dodatečném daňovém přiznání. Pro účely dodržení tříleté lhůty pro provedení opravy výše daně podle § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty je proto rozhodný až okamžik podání dodatečného daňového přiznání.

[24] V tomto ohledu je nutné závěry krajského soudu korigovat, neboť ten se dopustil pochybení při výkladu práva, když nejprve shrnul rozdíly mezi § 42 a § 43 zákona o dani z přidané hodnoty, nicméně následně mechanicky a nesprávně aplikoval na nynější věc část judikatury (rozsudek ze dne 23. 5. 2019, č. j. 5 Afs 182/2018 – 37) vztahující se ovšem k § 42 tohoto zákona.

[25] Je samozřejmě možné diskutovat o tom, zda je ze systematického hlediska vhodné obě situace odlišovat. Dle Nejvyššího správního soudu by však pouhá případná nevhodnost nebyla důvodem pro to, vykládat zákon v rozporu s jeho výslovným zněním.

[26] Vztaheno na nynější případ, zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011 skončilo dne 31. 3. 2011. Lhůta 3 let dle § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty proto uplynula dne 31. 3. 2014. Jelikož žalobce dodatečné daňové přiznání za toto zdaňovací období podal dne 25. 4. 2014 (na základě opravného daňového dokladu vystaveného dne 23. 4. 2014 a doručeného odběrateli dne 24. 4. 2014), je nesporné, že tak učinil po uplynutí lhůty. Kasační argumentace žalobce je velmi obtížně srozumitelná. Ustanovení § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty a § 141 odst. 2 daňového řádu se vzájemně doplňují. Provést opravu výše daně v dodatečném přiznání je možné ve lhůtě 3 let od konce původního zdaňovacího období a zároveň do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém zjistil důvody pro podání tohoto přiznání. Daňový subjekt je tedy při podání dodatečného daňového přiznání povinen dodržet obě zákonem stanovené lhůty. V žádném případě nelze uvedená ustanovení vykládat tak, že § 141 odst. 2 daňového řádu lhůtu stanovenou v zákoně o dani z přidané hodnoty prodlužuje. Kasační stížnost žalobce je proto nedůvodná.

[27] Zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013 skončilo dne 31. 12. 2013. Lhůta 3 let dle § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty proto uplynula dne 31. 12. 2016. Jelikož žalobce dodatečné daňové přiznání za toto zdaňovací období podal až dne 23. 1. 2017 (na základě opravného daňového dokladu vystaveného dne 25. 11. 2016 a doručeného odběrateli dne 1. 12. 2016), učinil tak rovněž po uplynutí lhůty dle citovaného ustanovení, neboť rozhodující je v daném případě okamžik podání daňového přiznání, kterým se oprava výše daně provádí. Kasační stížnost žalovaného proti výroku III. napadeného rozsudku, kterým krajský soud zrušil třetí napadené rozhodnutí, je proto důvodná.

[28] Nejvyšší správní soud se následně zabýval otázkou přípustnosti odvolání proti dodatečným platebním výměrům a výkladem § 144 daňového řádu.

[29] Podle § 144 odst. 1 daňového řádu *neodchyluje-li se doměřovaná daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek doměření oznamovat dodatečným platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Dodatečný platební výměr správce daně založí do spisu.*

[30] Podle § 144 odst. 4 daňového řádu *neodchyluje-li se doměřená daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl dodatečný platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.*

[31] Krajský soud dospěl v napadeném rozsudku k závěru, že v nynějším případě se doměřená daň neodchyluje od daně dodatečně tvrzené žalobcem. Tento závěr sice žalovaný ve své kasační stížnosti nezpochybňuje a žalobce proti výroku II. napadeného rozsudku kasační stížnost nepodal, neboť mu tímto výrokem krajský soud vyhověl. Jedná se ovšem o otázku, která je mezi stranami sporná a zároveň představuje jednu z podmínek aplikace citovaných zákonných ustanovení. Jinými slovy, pokud by se doměřená daň odchýlila od

daně dodatečně tvrzené žalobcem, nebyla by naplněna hypotéza uvedených ustanovení. Nejvyšší správní soud se proto stručně vyjádří i k této otázce.

[32] Právní úprava daňového řádu obecně neposkytuje daňovému subjektu možnost doplnit daňová tvrzení obsažená v tiskopise doplňujícími údaji ve formě výhrady k výši tvrzené daně. Pokud má daňový subjekt standardní nástroje zpochybnění výše daně, zejm. možnost měnit svoji daňovou povinnost dodatečným daňovým tvrzením, není na místě připustit zpochybnění vlastního tvrzení formou výhrady v tiskopise daňového přiznání (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2015, č. j. 7 Afs 241/2015 – 38, nebo ze dne 13. 7. 2016, č. j. 6 Afs 87/2016 – 42). Za dodatečně tvrzenou daň je tedy třeba považovat daň vyčíslenou žalobcem v dodatečném daňovém přiznání. Odkaz na usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 – 34, č. 3096/2014 Sb. NSS, není v nynější věci příležitavý, neboť se týká vyměření místního poplatku, u něhož je použití standardních nástrojů daňového práva vyloučeno (v podrobnostech viz citovaná rozhodnutí).

[33] V nynějším případě je nadto situace specifická v tom, že žalobce podáním dodatečného daňového tvrzení *de facto* nezamýšlel zpochybnit výši daně přiznanou v řádném daňovém tvrzení. Jeho cílem bylo spíše aktivovat kontrolní činnost správce daně pro případ, že v souvisejícím daňovém řízení s jeho odběratelem se nepotvrdí jako správný názor, že dosažené příjmy žalobce nejsou příjmy ze závislé činnosti (případně s cílem vyjasnit tuto otázku i v nynějších daňových řízeních). Žalobce zároveň dle vlastních tvrzení zamýšlel předejít tomu, aby mu v mezidobí uplynuly lhůty pro opravu výše daně dle zákona o dani z přidané hodnoty. Ačkoliv důvody, které vedly žalobce k této „strategické aktivaci“ správce daně, lze do jisté míry pochopit, na shora uvedených závěrech to ničeho nemění. Doměřená daň se od daně dodatečně tvrzené žalobcem neodchýlila.

[34] Žalobci nic nebránilo ve smyslu citované judikatury reagovat opětovným podáním dodatečného daňového tvrzení na daň v původní výši, čímž by zřejmě dosáhl zamýšleného cíle. Správce daně po podání dodatečných daňových přiznání zahájil u žalobce kontrolní postupy, tj. nejprve postup k odstranění pochybností a poté i daňovou kontrolu.

[35] Judikatura správních soudů dopěla k závěru, že platební výměr vydaný na základě výsledku postupu správce daně k odstranění pochybností musí být vždy daňovému subjektu doručen (§ 140 odst. 1 věta za středníkem daňového řádu) a je proti němu v souladu s § 109 odst. 1 téhož zákona přípustné odvolání, byť se daň vyměřovaná neodchyluje od tvrzené (srov. usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 23. 1. 2014, č. j. 59 Af 31/2013 - 13, č. 3325/2016 Sb. NSS). Uvedené rozhodnutí se týká vyměřovacího řízení, nicméně v doměřovacím řízení platí pravidla obdobná. Ačkoliv jazykový výklad by mohl vést k opačnému výsledku, nelze § 144 odst. 4 vykládat a aplikovat izolovaně, přípustnost odvolání je třeba vnímat z hlediska systematiky celého ustanovení upravujícího postup správce daně při vyměření daně v souladu s tvrzením daňového subjektu. Odvolání je proto nepřipustné pouze tehdy, nevzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového tvrzení.

[36] I když správce daně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly stanoví daň ve výši tvrzené daňovým subjektem, v průběhu kontrolních postupů provádí dokazování za účelem ověření tvrzení v daňovém přiznání. V jeho průběhu pak mohou vyjít najevo nové skutečnosti, případně daňový subjekt může činit návrhy, jejichž posouzení, resp. odmítnutí provedení se bude chtít daňový subjekt bránit, neboť mohou mít vliv na správnost daně. Takové skutečnosti přitom daňový subjekt může uplatnit právě v rámci daňové kontroly, neboť dodatečné daňové přiznání v jejím průběhu není přípustné, resp. údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání se v souladu s § 141 odst. 7 daňového řádu využijí při vyměření nebo doměření této daně.

[37] Krajský soud v napadeném rozsudku podpořil své závěry odkazem na odbornou literaturu, nicméně neomezil se pouze na tyto odkazy, ale v bodech 33 – 34 napadeného rozsudku předkládá vlastní odůvodnění. Nad rámec shora uvedeného krajský soud dodal, že správce daně nemůže v platebních výměrech odkázat na výsledky daňové kontroly jako na jejich odůvodnění a zároveň nepřipustit odvolání dle § 144 odst. 4 daňového řádu. I s tímto posouzením se lze ztotožnit. Kasační stížnost žalovaného proti výroku II. napadeného rozsudku proto není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek není ve výroku I. a II. nezákonný z důvodů namítaných v kasačních stížnostech. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalobce a kasační stížnost žalovaného proti výroku II. napadeného rozsudku jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[39] Výrok III. napadeného rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil v tomto rozsahu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vyjádřeným výše.

[40] Jelikož výrok IV. napadeného rozsudku je výrokem o náhradě nákladů řízení, který je na zrušeném výroku částečně závislý (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zrušil Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 s. ř. s. i tento výrok.

[41] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 3. září 2020

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu