

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **EDHESSA s.r.o.**, IČ 27863816, se sídlem Biskoupky 33, zast. JUDr. Kateřinou Tomkovou, advokátkou, se sídlem Biskoupky 33, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2018, č. j. 53741/18/5300-21443-702551, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 6. 2020, č. j. 25 Af 3/2019 - 45,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1]Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 12. 2018, č. j. 53741/18/5300-21443-702551, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 4. 2018, č. j. 1902707/18/3203-50521-810083, kterým bylo zastaveno řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009 (dále jen „dodatečné daňové přiznání“). Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání konstatoval, že spornou je v posuzovaném případě otázka určení prekluzivní lhůty pro stanovení (doměření) daně za předmětné zdaňovací období. Tříletá subjektivní prekluzivní lhůta pro nižší daňovou povinnost začala běžet podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dne 31. 1. 2009, její konec by pak bez dalšího připadl na den 31. 1. 2012. Z důvodu vedení vytýkacího řízení, rozhodnutí o odvolání a řízení o správní žalobě se datum konce subjektivní prekluzivní

lhůty odsunulo na den 18. 9. 2017. Žalovaný dále konstatoval, že podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost je upraveno v § 141 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a je vázáno na lhůtu pro stanovení daně. Ta podle výše uvedených závěrů uběhla dne 18. 9. 2017, žalobkyně však předmětné dodatečné daňové přiznání podala až dne 17. 3. 2018. Žalovaný proto uzavřel, že námitky žalobkyně ohledně prekluze práva na doměření daně jsou nedůvodné.

[2]Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 27. 8. 2019, č. j. 25 Af 3/2019 - 18, uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že z rozhodnutí žalovaného musí být zřejmé, proč považoval námitky daňového subjektu za liché, mylné či vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad jeho rozhodnutí, proč považuje předestřené skutečnosti za nerozhodné či nesprávné a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Doplnil, že žalovaný se současně musí aspoň implicitně zabývat všemi uplatněnými odvolacími námitkami. Žalobkyně v odvolání ze dne 27. 4. 2018 namítla, že objektivní lhůta pro stanovení daně ještě neuplynula, přičemž v této souvislosti odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, č. 2055/2010 Sb. NSS. Předmětnou námitkou se však žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí nijak nezabýval, a nevypořádal tak ani implicitně stěžejní odvolací námitku žalobkyně, jelikož z běhu subjektivní prekluzivní lhůty nevyplývají žádné skutečnosti vztahující se k běhu lhůty objektivní. Žalovaný tedy podle krajského soudu zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Krajský soud závěrem doplnil, že pokud žalovaný uvedl argumenty způsobilé vyvrátit námitky žalobkyně až ve vyjádření k žalobě, učinil tak v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[3]Tento rozsudek však Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 17. 4. 2020, č. j. 4 Afs 375/2019 - 21, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[4]V odůvodnění tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že žalobkyně v odvolání ze dne 27. 4. 2018 odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, a konstatovala, že objektivní lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009 dosud podle staré ani nové právní úpravy neuplynula, a proto podala dodatečné daňové přiznání včas. V doplnění odvolání ze dne 6. 5. 2018 žalobkyně uvedla data zahájení a ukončení řízení před správními soudy a Ústavním soudem a doplnila, že dosud neuplynuly lhůty subjektivní ani objektivní. Žalovaný následně v odůvodnění rozhodnutí o odvolání podrobně vymezil skutkový stav věci, včetně běhu tříleté subjektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně i jednotlivých úkonů, kterými byla prodlužována, a dospěl k závěru, že předmětná subjektivní prekluzivní lhůta uběhla dne 18. 9. 2017, a proto bylo dodatečné daňové přiznání žalobkyně podáno opožděně. Závěrem žalovaný konstatoval, že vzhledem k této skutečnosti považuje námitky žalobkyně ohledně prekluze práva doměřit daň za zdaňovací období leden 2009 za nedůvodné.

[5]Z uvedeného podle zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu jasně vyplývá, že žalovaný potvrdil rozhodnutí správce daně z toho důvodu, že subjektivní prekluzivní lhůta stanovená v § 148 odst. 1 daňového řádu marně uplynula. Jinými slovy, žalovaný

zaujal právní názor, podle kterého bylo dodatečné daňové přiznání opožděné z toho důvodu, že jej žalobkyně podala až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Ačkoli tak lze přisvědčit žalobkyni i krajskému soudu v tom, že žalobou napadené rozhodnutí neobsahuje výslovné vypořádání námitky žalobkyně ohledně běhu objektivní prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu, tak k závěru žalovaného o opožděném podání dodatečného daňového přiznání postačilo uplynutí subjektivní prekluzivní lhůty a nebylo třeba, aby současně uplynula i objektivní prekluzivní lhůta. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí přitom bylo zřejmé, proč žalovaný potvrdil rozhodnutí správce daně, přičemž své závěry o opožděném podání dodatečného daňového přiznání odůvodnil přesvědčivě zdůvodněným argumentačním systémem vyvracejícím základní námitky žalobkyně. Uvedené platí tím spíše, pokud žalobkyně v odvolání ani v doplnění odvolání blíže nerozvedla, z jakých důvodů podle jejího názoru dosud neuběhla subjektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně.

[6]Nejvyšší správní soud proto v zrušujícím rozsudku sp. zn. 4 Afs 375/2019 dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí není možné považovat za nepřezkoumatelné. Zároveň zavázal krajský soud, aby se v dalším řízení zabýval věcnými žalobními námitkami ohledně běhu a případného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a posoudil tak správnost závěru žalovaného o opožděném podání dodatečného daňového přiznání ze strany žalobkyně.

[7]Následně Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 3. 6. 2020, č. j. 25 Af 3/2019 - 45, žalobu proti rozhodnutí žalovaného o odvolání zamítl.

[8]V odůvodnění nového rozsudku krajský soud uvedl, že podle zákona o správě daní a poplatků měl na běh subjektivní prekluzivní lhůty vliv pouze úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, pokud jej učinil správce daně před jejím uplynutím a daňový subjekt byl o tomto úkonu zpraven. Mohlo se tak stát, že tato lhůta uplynula bez ohledu na dodatečné daňové přiznání podané ve prospěch daňového subjektu. Z tohoto důvodu rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2017 - 73, dovodil, že v případě skončení tříleté subjektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně během řízení zahájeného na základě dodatečného daňového přiznání se uvedená lhůta neuplatní a řízení bude časově omezeno pouze zbývající částí desetileté objektivní prekluzivní lhůty, neboť znemožnění ukončení řízení by odporovalo smyslu příslušné právní úpravy. Taková situace však v posuzované věci nenastala, neboť subjektivní lhůta pro stanovení daně neskončila dne 18. 9. 2017 v průběhu řízení o dodatečném daňovém přiznání, nýbrž až po jeho podání, k čemuž došlo dne 17. 3. 2018. Proto není pro posouzení věci relevantní, zda ještě zbývala část objektivní prekluzivní lhůty. Právní názor žalobkyně o omezení možnosti podat dodatečné daňové přiznání jen objektivní desetiletou lhůtou pro stanovení daně pak nemá oporu v daňovém řádu ani v citovaném usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 7 Afs 20/2017. V něm navíc byla řešena situace, která byla prakticky eliminována v důsledku právní úpravy subjektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně obsažené v daňovém řádu, která se od 1. 1. 2011 aplikovala i na danou věc. Na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků totiž daňový řád obsahuje podrobnou úpravu prodlužování, přerušování a stavění tříleté subjektivní lhůty pro stanovení daně a v ustanovení § 148 odst. 2 písm. a) spojuje s podáním dodatečného

daňového přiznání v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty její prodloužení.

[9] Podle závěru krajského soudu stanovení daně na základě žalobkyní podaného dodatečného daňového přiznání bránilo uplynutí prekluzivní lhůty, a proto nebylo možné v tomto daňovém řízení pokračovat, muselo být podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastaveno, a žalobou napadené rozhodnutí je tudíž správné.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky žalobkyně

[10] Proti tomuto novému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Podle stěžovatelky je pro posouzení projednávané věci stěžejní právní otázka, zda je nutné podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší před uplynutím subjektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně či zda postačí tak učinit v časovém limitu objektivní prekluzivní lhůty. Ačkoli § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu odpověď na tuto otázku neposkytuje, učinil tak ve vztahu k ustanovením § 41 a § 47 zákona o správě daní a poplatků při podání dodatečného daňového přiznání z důvodu daňové povinnosti vyšší nebo daňové ztráty nižší rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 - 60, jehož stěžejní pasáže stěžovatelka následně citovala. Z jeho aplikace na novou právní úpravu představovanou zněním § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu dovodila, že kdyby měl zákonodárce skutečně jasný úmysl stanovit striktní a nepřekročitelnou tříletou lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání na vyšší daň nebo nižší daňovou ztrátu, nic mu nebránilo, aby tuto lhůtu zřetelně v těchto ustanoveních zakotvil. Pokud tak neučinil, je i po účinnosti nové právní úpravy nezbytné dotčená ustanovení daňového řádu vykládat v souladu se zásadou *in dubio mitius* ve prospěch daňového subjektu.

[12] Stěžovatelka dále poukázala na funkci správních soudů jako institucí poskytujících právní ochranu v případech, kdy veřejná správa vstupuje do právní sféry fyzických a právnických osob. Podle stěžovatelky by tak měl Nejvyšší správní soud přezkoumat, zdali již v průběhu řízení před správcem daně marně neuplynula objektivní desetiletá lhůta pro stanovení daně, jelikož v dané věci se délka daňového řízení zcela vymykala z mantinelů stanovených v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a § 7 odst. 1 daňového řádu. Tápání správce daně v daňových předpisech a jeho snaha vyhnout se meritornímu přezkumu věci totiž nemůže být důvodem pro to, aby mu správní soudy poskytly další prostor pro nápravu jeho procesních pochybení, jichž se dopustil v rámci daňového řízení. Je proto nutné posoudit otázku, zda i rozhodnutí o zastavení řízení a jeho soudní přezkum má plnohodnotné účinky právního jednání, které by mohlo jakkoliv ovlivnit běh lhůty pro stanovení daně.

[13] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a správce daně.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje s právním názorem krajského soudu. Dále poukázal na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle kterého je opakovaná kasační stížnost přípustná jen tehdy, je-li jako její důvod namítnuto, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Kasační stížnost stěžovatelky však tento důvod neobsahuje, jelikož ve skutečnosti brojí jen proti závěrům formulovaným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku ze dne 17. 4. 2020, č. j. 4 Afs 375/2019 - 21. Nejvyšší správní soud se podle žalovaného v uvedeném rozhodnutí ztotožnil s právním názorem i odůvodněním rozhodnutí žalovaného a tyto závěry následně převzal také krajský soud do odůvodnění rozsudku, jímž žalobu stěžovatelky zamítl. Závěrem žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 - 85, podle nějž po dobu řízení před soudem neběží desetiletá prekluzivní lhůta ke stanovení daně. S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl odmítnutí kasační stížnosti.

[15] Stěžovatelka následně v replice k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti uvedla, že v ní napadá posouzení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně provedeného krajským soudem, k čemuž jej zavázal Nejvyšší správní soud v zrušujícím rozhodnutí.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tvrzením o nepřípustnosti kasační stížnosti, které žalovaný učinil s odkazem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení *kasační stížnost je dále nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*

[17] V posuzovaném případě je však z kasační stížnosti zřejmé, že stěžovatelka brojí rovněž proti způsobu posouzení sporné právní otázky a věcnému vypořádání žalobních námitek, k čemuž Nejvyšší správní soud zavázal krajský soud v předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 17. 4. 2020, č. j. 4 Afs 375/2019 - 21. V něm se přitom Nejvyšší správní soud těmito aspekty nezabýval, nýbrž pouze učinil závěr o přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu tak neobsahuje žádný právní názor týkající se zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165). Kasační stížnost je z uvedených důvodů přípustná a Nejvyšší správní soud se jí může meritorně zabývat.

[18] Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady vyjmenované v § 109 odst. 4 s. ř. s., ke kterým by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*.

[19] V dané věci spočívá stěžejní právní otázka v tom, zda lze podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost i v případě uplynutí tříleté subjektivní lhůty pro

stanovení daně, nebo zda postačí učinit takový úkon do konce desetileté objektivní prekluzivní lhůty.

[20] Podle § 141 odst. 1 daňového řádu *zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani*. Podle § 142 odst. 2 daňového řádu *daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně.*

[21] Oprávnění daňového subjektu k podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň je tedy omezeno lhůtou pro stanovení daně. Ta v posuzované věci počala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, avšak neskončila přede dnem 1. 1. 2011, a proto se její běh a délka posuzuje podle daňového řádu, jak vyplývá z jeho ustanovení § 264 odst. 4 věty první. Lhůta pro stanovení daně je nově upravena v § 148 daňového řádu. Podle jeho odstavce prvního *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.* Ustanovení § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu upravují prodloužení, přerušení a stavění této subjektivní tříleté lhůty pro stanovení daně v návaznosti na úkon daňového subjektu, správce daně či jinou právní skutečnost. Podle odstavce pátého stejného ustanovení pak *lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*

[22] Lhůta pro stanovení daně je tedy tříletá, její délka může být posunuta v závislosti na úkonech učiněných v daňovém či jiném řízení, avšak nejpozději končí uplynutím 10 let od jejího počátku. V případě marného uplynutí tříleté subjektivní prekluzivní lhůty již tedy není možné daň stanovit, a to bez ohledu na zbývající část desetileté objektivní prekluzivní lhůty. Za této situace nemůže daňový subjekt podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost, neboť lhůta pro stanovení daně již skončila a dále neběží. Ustanovení § 141 odst. 1 a 2 ve spojení s § 148 odst. 1 a 5 daňového řádu jsou tedy formulována naprosto zřetelně a neumožňují žádný jiný výklad než ten, že při uplynutí subjektivní lhůty pro stanovení daně již daňový subjekt není oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na nižší daň. S ohledem na absenci pochybností o správnosti výkladu relevantní právní úpravy tedy nelze v dané věci rozhodnout ve prospěch stěžovatelky za použití zásady *in dubio mitius*.

[23] Tento závěr nemůže zpochybnit ani usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 20/2007, neboť řešilo odlišný případ, kdy se subjektivní prekluzivní lhůta posuzovala podle předchozí právní úpravy a především skončila až v průběhu řízení o dodatečném daňovém přiznání, a nikoliv před jeho podáním, jak správně uvedl krajský soud. Ani v kasační stížnosti citované usnesení sp. zn. 1 Afs 20/2006 nedopadá na posuzovaný případ, neboť v něm rozšířený senát vyslovil, že daňový subjekt má možnost

podat dodatečné daňové přiznání i poté, co po přerušení tříleté lhůty k vyměření či doměření daně počala tato lhůta běžet znovu. V dané věci však tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně po jejím prodloužení, přerušení i stavění uplynula dne 18. 9. 2017, avšak dodatečné daňové přiznání podala stěžovatelka až dne 17. 3. 2018, tedy opožděně. Správce daně i žalovaný tak nepochybili, když učinili závěr o nutnosti zastavení řízení zahájeného tímto úkonem za použití § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

[24] Z výše uvedených důvodů posoudil krajský soud příslušnou právní otázku správně a důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

[25] Kasační námitkou o možném uplynutí také desetileté objektivní lhůty pro stanovení daně v průběhu řízení před správcem daně se již Nejvyšší správní soud nezabýval, a to s ohledem na jím učiněný závěr o bezvýznamnosti této skutečnosti v návaznosti na zjištění o marném uplynutí tříleté subjektivní prekluzivní lhůty.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 11. prosince 2020

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu