



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Rozvoj, stavební bytové družstvo**, se sídlem U Cukrovaru 1282/9, Opava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 11. 2020, č. j. 22 Af 58/2020 - 32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Pisemností ze dne 12. 10. 2015, č. j. 2880669/15/3216-50521-806282, Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“) vyrozuměl žalobce o neúčinnosti jím podaného opravného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 (dále též „daňové přiznání“), a to z důvodu neodstranění správcem daně tvrzených vad spočívajících v nedodržení zveřejněného formátu a struktury jedné z příloh daného přiznání.

[2] Návazně správce daně žalobce výzvou ze dne 16. 6. 2016, č. j. 2316461/16/3216-50521-806282 (dále též „výzva k podání DAP“), vyzval k podání řádného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období.

[3] Jelikož žalobce daňové přiznání ve výzvu stanovené lhůtě nepodal, správce daně vydal platební výměr ze dne 2. 12. 2016, č. j. 3468185/16/3216-50521-806282 (dále též „platební výměr“), kterým žalobci z moci úřední stanovil daň z příjmů právnických osob

za zdaňovací období roku 2014 (ve výši, kterou žalobci tvrdil v daňovém přiznání, které správce daně posoudil jako neúčinné).

[4] Žalobce se proti uvedenému platebnímu výměru dne 22. 12. 2016 odvolal. Jeho odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 6. 2019, č. j. 22183/19/5200-11432-711778 (dále též „rozhodnutí o odvolání I“).

[5] Rozhodnutí o odvolání I bylo k žalobě žalobce zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě (dále též „krajský soud“) ze dne 5. 3. 2020, č. j. 22 Af 34/2019 - 61 (dále též rozsudek I), neboť soud byl názoru, že žalobcem podané daňové přiznání bylo učiněno řádně a bez vad, a toto tudíž nemělo být posouzeno jako neúčinné. Krajský soud proto věc vrátil k novému projednání žalovanému.

[6] Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 1. 7. 2020, č. j. 25366/20/5200-11432-711778 (dále též „rozhodnutí o odvolání II“), odvoláním napadený platební výměr změnil tak, že jeho výrok upravil, aby odpovídal stanovení daně na základě podaného daňového přiznání, a nikoliv z moci úřední (výše stanovené daně zůstala nezměněna).

[7] Proti rozhodnutí o odvolání II se žalobce u krajského soudu opět bránil žalobou. Namítal, že rozhodnutí o odvolání II bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Krajský soud mu nepřisvědčil. Rozsudkem ze dne 18. 11. 2020, č. j. 22 Af 58/2020 - 32 (který je předmětem nynější kasační stížnosti), žalobu zamítl s tím, že lhůtu pro stanovení daně přerušilo oznámení výzvy k podání DAP a o jeden rok ji pak prodloužilo i oznámení rozhodnutí o odvolání I. Lhůta pak neběžela během předchozího řízení u soudu. Krajský soud nepřisvědčil žalobci v tom, že pouze zákonné rozhodnutí může být úkonem majícím vliv na běh lhůty pro stanovení daně. S odkazem na svůj rozsudek I uvedl, že daná úvaha byla odmítnuta Nejvyšším správním soudem v jeho rozhodnutích ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 - 59 (dále též „rozsudek sp. zn. 7 Afs 156/2016“), a ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 - 29 (dále též „rozsudek sp. zn. 2 Afs 239/2017“). Krajský soud přitom dodal i to, že úkony mající vliv na běh lhůty pro stanovení daně nelze v nynější věci považovat za toliko formální a učiněné pouze nebo převážně za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. Plné znění rozsudku krajského soudu je přístupné na www.nssoud.cz a soud na něj pro stručnost odkazuje.

II.

[8] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které výslovně uvedl, že ji podává z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatel krajskému soudu vytýkal, že nesprávně posoudil otázku prekluze práva stanovit daň, tj. otázku běhu lhůty pro stanovení daně. Tvrdil, že krajský soud i žalovaný nepřijatelně kombinovali konkludentní vyměření a vyměření z moci úřední. Krajský soud nadto výzvu k podání DAP nesprávně posoudil jako výzvu k podání řádného daňového přiznání, a nikoliv jako výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Stěžovatel v této souvislosti připomněl, že rozsudkem I bylo najisto postaveno, že daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 bylo podáno řádně. Výzva k DAP tedy mohla být jediné výzvou k podání dodatečného daňového

pokračování

přiznání. Soud přesto v rozporu se svými předchozími závěry učiněnými v rozsudku I danou výzvu posoudil jako výzvu k podání řádného daňového přiznání. Stěžovatel pak dále tvrdil, že platební výměr mu vůbec neměl být oznamován. Namísto toho se mělo vycházet z fikce jeho doručení podle § 140 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád“). Tím mělo být určeno i datum, od kterého se mělo vycházet při určení běhu lhůty pro stanovení daně. Dle stěžovatele se dále krajský soud nikterak nevypořádal s jeho argumentací ohledně nečinnosti orgánů finanční správy při vydání výzvy k DAP a rozhodnutí o odvolání I a ohledně změny vyměření daně z konstitutivního na deklaratorní. Stěžovatel připomíná, že žalovaný s vydáním rozhodnutí o odvolání vyčkával, jak dopadnou jiná soudní řízení, a rozhodnutí o odvolání I vydal na hranici lhůty pro stanovení daně, a to ačkoliv jej stěžovatel již v odvolání upozorňoval na to, že sporné otázky již byly správními soudy rozhodnuty. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Dle stěžovatele je pak nutno odmítnout i závěr krajského soudu vyjádřený v „předchozím rozsudku“, že žalovaný se ve svém rozhodnutí nemusel výslovně věnovat otázce prekluze. Stěžovatel nesouhlasil ani s tím, jakým způsobem krajský soud na souzenou věc aplikoval závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 239/2017 a sp. zn. 7 Afs 156/2016. Dle jeho názoru lze účelovost ve smyslu rozhodnutí sp. zn. 2 Afs 239/2017 vykládat i jako účelovost časovou (nikoliv jen jako účelovost věcnou). Taková účelovost se pak dle názoru stěžovatele musí předpokládat, neprokáže-li se opak. Stěžovatel byl nadto názoru, že závěr stran vlivu nezákonných úkonů správce daně na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně vyjádřený v rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2017 je protiústavní. Tvrdil, že lhůtu již jednou uplynulou nelze „oživit“ a zrušené rozhodnutí nemůže mít vliv na prekluzi, neboť pro tuto platí přísnější pravidla a stát nemůže profitovat ze svého nezákonného jednání. Upozornil pak i na tzv. doktrínu ovoce z otráveného stromu. Stěžovatel proto navrhl, aby byla otázka vlivu nezákonných úkonů na běh lhůty pro stanovení daně předložena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu a aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

III.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s posouzením věci provedeným krajským soudem a odkazuje na své rozhodnutí o odvolání a vyjádření k žalobě. Je přesvědčen, že krajský soud se řádně vypořádal s jádrem stěžovatelovy žalobní argumentace. Dle žalovaného pak nedošlo ani k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Stejně tak žalovaný nesouhlasí s tím, že by výzvu k podání DAP bylo nutno vyhodnotit zpětně jako výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Žalovaný dodal i to, že oznámení platebního výměru nemělo v nynější věci na běh lhůty pro stanovení daně žádný vliv. Závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 239/2017 a sp. zn. 7 Afs 156/2016 považuje žalovaný na rozdíl od stěžovatele za správné a dopadající na nynější věc. Výzva k podání DAP přitom nebyla dle žalovaného vydána účelově. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Jelikož stěžovatel v kasační stížnosti namítl mj. i nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, zabýval se kasační soud předně tímto stížným důvodem. Bylo by totiž předčasné zabývat se dalšími kasačními námitkami, pokud by bylo napadené rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné.

[13] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[14] Podle ustálené judikatury platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, všechny dostupné na <http://nalus.usoud.cz>, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75).

[15] Nejvyšší správní soud také připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Povinností správního soudu není reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05, IV. ÚS 787/06, III. ÚS 989/08, III. ÚS 961/09, IV. ÚS 919/14). Např. v nálezu ze dne 12. 2. 2009 vydaném pod sp. zn. III. ÚS 989/08 Ústavní soud uvedl, že: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení rozhodnutí pro

pokračování

nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Takovými vadami rozsudek krajského soudu netrpí. Krajský soud se přezkoumatelně vypořádal s jádrem žalobní argumentace stěžovatele, tj. s otázkou, zda rozhodnutí o odvolání II bylo vydáno v prekluzivní lhůtě pro stanovení daně, či nikoliv. Z rozsudku je zcela zřejmé, z jakých důvodů soud nebyl názoru, že by uvedené rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí této lhůty. Krajský soud pak zcela případně odkázal i na rozhodnutí zdejšího soudu týkající se vlivu úkonů správce daně následně soudem prohlášených za nezákonné na běh lhůty pro stanovení daně. Z tohoto jeho nosného odůvodnění lze implicitně dovodit i vypořádání podpůrných tvrzení stěžovatele. Nejvyšší správní soud proto neshledal námitku poukazující na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu důvodnou.

[16] Stěžovatel dále výslovně poukazoval na stížní důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení platí, že kasační stížnost lze podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

[17] Namítaný kasační důvod tedy zahrnuje tři možné situace. Za první může jít o situaci, kdy došlo k vadě řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu. Tak je tomu tehdy, pokud skutková podstata je se spisy v rozporu, pokud skutkový materiál, jinak dostačující k učinění správného skutkového závěru, vedl k jiným skutkovým závěrům, než jaký učinil rozhodující správní orgán. Skutková podstata dále nemá oporu ve spisech, chybí-li ve spisech skutkový materiál pro skutkový závěr učiněný rozhodujícím orgánem, přičemž tento materiál je nedostačující k učinění správného skutkového závěru. Za druhé dopadá tento důvod na situaci, kdy při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto vytýkanou vadu měl soud napadené rozhodnutí zrušit. K této situaci Nejvyšší správní soud uvádí, že intenzita porušení řízení před správním orgánem musí být v přímé souvislosti s následnou nezákonností jeho rozhodnutí. Třetí možnost pokrytá citovaným ustanovením § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. se týká nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost, kterou je třeba posuzovat vždy ve spojení se zněním konkrétního rozhodnutí.

[18] Žádné takové vady Nejvyšší správní soud neshledal. Podle názoru kasačního soudu byl skutkový stav zjištěn dostatečně, přičemž při jeho zjišťování nedošlo k žádným vadám, pro které by bylo nutno přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, resp. jemu předcházejícího prvostupňového rozhodnutí. Napadené rozhodnutí žalovaného nelze považovat ani za nepřezkoumatelné, nesrozumitelné, či jinak vadné. Toto odpovídá právní úpravě a konstantní judikatuře správních soudů (srov. rozsudky Nejvyššího správního

soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007 - 84, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008 - 109, ze dne 28. 3. 2013, č. j. 7 As 92/2012 - 41, ze dne 16. 7. 2014, č. j. 3 As 111/2013 - 25).

[19] Nejvyšší správní soud se dále zabýval jádrem dané věci, tedy otázkou, zda rozhodnutí o odvolání II (tj. rozhodnutí napadené nynější žalobou) bylo vydáno v zachovalé lhůtě pro stanovení daně, či nikoliv.

[20] Podle § 148 odst. 1 až 5 daňového řádu:

(1) *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.*

(2) *Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k*

- a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně,*
- b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně,*
- c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku,*
- d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo*
- e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.*

(3) *Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*

(4) *Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu*

- a) řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem [...]*

(5) *Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*

[21] Ze správního spisu plyne (a mezi stranami není sporné), že správce daně vyzval stěžovatele výzvou k DAP k podání řádného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 (neboť byl přesvědčen, že stěžovatelem podané daňové přiznání bylo z důvodu jeho vad neúčinné). Stěžovatel (přesvědčen naopak, že jeho podání bylo bezvadné) této výzvě nevyhověl. Správce daně následně vydal platební výměr, kterým z moci úřední stanovil stěžovateli daň za předmětné zdaňovací období (ve výši shodné s podaným, dle správce daně neúčinným, daňovým přiznáním). Odvolání proti tomuto platebnímu výměru bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného o odvolání I. Toto rozhodnutí bylo následně rozsudkem I zrušeno, neboť krajský soud byl ve shodě se stěžovatelem názoru, že stěžovatelem podané daňové přiznání bylo bezvadné a že správce daně pochybil, pokud toto označil za neúčinné, vyzval stěžovatele k podání řádného daňového přiznání a následně platebním výměrem stanovil daň z moci úřední (tj. jakoby daňové přiznání nebylo vůbec podáno). Návazně pak dle soudu žalovaný pochybil, zamítl-li odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru správce daně. Žalovaný vázán právním názorem soudu následně rozhodnutím o odvolání II platební výměr změnil tak, že jeho výrok upravil, aby tento odpovídal stanovení daně na základě podaného daňového přiznání, a nikoliv z moci úřední (výše stanovené daně zůstala nezměněna).

pokračování

[22] Mezi stranami je však sporné, zda úkony provedené správcem daně a žalovaným, konkrétně výzva k DAP a rozhodnutí o odvolání I, mohly mít vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Žalovaný i krajský soud jsou názoru, že tyto úkony, ač byly rozsudkem I označeny za nezákonné, byly úkony podle § 148 daňového řádu a fakticky prodlužovaly lhůtu pro stanovení daně. Stěžovatel s nimi nesouhlasí. Je přesvědčen, že dané úkony nemohly mít vliv na běh lhůty pro stanovení daně, neboť byly následně (tj. po jejich učinění) soudem označeny za nezákonné.

[23] Kasační soud stěžovateli nepřisvědčil.

[24] Judikatura se již opakovaně zabývala otázkou, zda úkony následně soudem označené za nezákonné mají vliv na běh lhůty pro stanovení daně.

[25] Odkázáno budiž v této souvislosti zaprvé na rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 - 59, zabývající se konkrétně vlivem zrušeného rozhodnutí o odvolání na vliv prekluzivní lhůty: „Stěžovatelce [...] nelze přisvědčit ani v dílčí námitce, že rozhodnutí ze dne 22. 12. 2010 nebylo způsobilé vyvolat účinky podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, neboť bylo kasačním soudem zrušeno pro závažné vady řízení. [...] Pravidla určující počátek, běh, stavění či prodloužení lhůty pro stanovení daně jsou komplexně a jednoznačně upravena v § 148 daňového řádu. Jak deklaruje důvodová zpráva k návrhu daňového řádu (Parlament ČR, Poslanecká sněmovna, 5. volební období 2006-2010, sněmovní tisk č. 685/0), cílem § 148 odst. 2 a 3 daňového řádu je odstranit právní nejistotu ohledně běhu lhůty pro stanovení daně a zároveň „vytvořit dostatečný časový prostor na obou stranách pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně“. V souladu s tímto cílem zákonodárce přistoupil v § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně i v případě oznámení rozhodnutí o opravném prostředku, kterým se zpravidla řízení před daňovými orgány končí; důvodem této úpravy bylo umožnit daňovým orgánům, aby v případě zrušení odvolacího rozhodnutí ze strany soudu či přezkumného orgánu a vrácení věci k dalšímu řízení měly přiměřené množství času na opravu vytýkaných vad a správné stanovení daně. Podmínit prodloužení dané lhůty zákonností či bezvadností odvolacího rozhodnutí by bylo obecně v rozporu se smyslem a účelem této úpravy, neboť v soudním řízení správním lze správné rozhodnutí zrušit pouze pro vady řízení nebo pro nezákonnost; obdobně tomu je v přezkumném řízení podle § 121 a násl. daňového řádu, ve kterém lze rozhodnutí zrušit pro jeho nesoulad s právními předpisy; k vadám řízení, o nichž nelze mít za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřiblíží. Pro úplnost soud dodává, že klíčovým důvodem zrušení předchozího rozhodnutí odvolacího orgánu byl odlišný názor kasačního soudu na potřebný rozsah dokazování. Kasační soud nezpochybnil řadu závěrů odvolacího orgánu ani neoznačil žalobou napadené rozhodnutí za formální či nepřezkoumatelné, pouze považoval ke správnému zjištění skutkového stavu za nezbytné, aby daňové orgány vyslechly větší vzorek svědků a pokusily se případně provést i další důkazy. Jednalo se tedy o typický příklad situace, na kterou zákonodárce pamatoval prodloužením lhůty pro stanovení daně postupem podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu“

[26] Ústavní stížnost proti citovanému rozsudku byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 14. 11. 2017, sp. zn. III. ÚS 119/17, ze kterého lze citovat následující: „Stěžovatelka však zpochybnila možnost aplikace písm. d) vůbec, neboť rozhodnutí Finančního ředitelství bylo následně soudem zrušeno pro nezákonnost (již neexistuje). Rovněž ve vypořádání

této námitky správními soudy neshledal Ústavní soud zásah do základních práv stěžovatelky. Soudy poukázaly na jednoznačnost zákonné úpravy a Nejvyšší správní soud předestřel i další argumentaci (vč. důvodové zprávy); ustanovení má za cíl prodloužit lhůtu pro případy, kdy správní soud zruší rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, a to tak, aby daňové orgány měly poté časový prostor odstranit soudem vytykané vady a správně zjistit a stanovit daň. Podle kasacího soudu navíc daný případ plně naplňuje tento záměr zákonodárce, neboť podstatou kasace byl odlišný názor Nejvyššího správního soudu oproti daňovým orgánům a krajskému soudu na potřebný rozsah dokazování (otázka reprezentativnosti vzorku vyslechnutých svědků, aby mohly být činěny celkové závěry), nikoliv libovůle (účelovost rychlého vydání) a nepřezkoumatelnost rozhodnutí Finančního ředitelství [...] Ústavní soud ve své dřívější judikatuře uvedl, že smyslem právního institutu lhůty je snížení entropie (neurčitosti) při uplatňování práv, resp. pravomocí, časové omezení stavu nejistoty v právních vztazích, urychlení procesu rozhodování s cílem reálného dosažení zamýšlených cílů. Normativní vymezení času přitom může dopadat do oblasti hmotné i procesní úpravy. Je-li uplatnění určitého práva, resp. pravomoci, časově omezeno, je nezbytné zohlednit určité skutečnosti (překážky) na straně subjektu práva či pravomoci, resp. vytvořit konstrukci reálně umožňující právo nebo pravomoc v daném časovém limitu uplatnit (např. konstrukce stavění lhůty). Lhůta sama o sobě nemůže být protiústavní. Může se však takto jevit s ohledem na konkrétní okolnosti. Ústavní soud dosud pojednal v judikatuře o případech protiústavní libovůle při stanovení lhůty, protiústavní nepřiměřenosti lhůty pro uplatnění práva, a protiústavním zvýhodnění/znevýhodnění určité skupiny subjektů v důsledku stanovení odlišných lhůt [např. nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997 sp. zn. Pl. ÚS 33/97 (N 163/9 SbNU 399), ze dne 3. 2. 2000 sp. zn. III. ÚS 545/99 (N 18/17 SbNU 127), ze dne 14. 1. 2013 sp. zn. IV. ÚS 376/11 (N 12/68 SbNU 177), ze dne 1. 12. 2009 sp. zn. Pl. ÚS 17/09 (N 250/55 SbNU 415)].“ Za neopodstatněný pak Ústavní soud považoval i poukaz na zásadu, že nikdo nesmí těžit ze svého nepoctivého či protiprávního činu.

[27] Dále je pak nutno odkázat na rozsudek ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 - 29, ve kterém zdejší soud uvedl, že „stěžovateli nepřisvědčuje ani v tom, že by oznámení prvního rozhodnutí o odvolání ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu pozbylo svého účinku na běh lhůty pro stanovení daně. Stěžovatel tak dovozoval ze skutečnosti, že první rozhodnutí o odvolání bylo zrušeno rozsudkem krajského soudu [...]. Nemožnost přisvědčit stěžovatelovu názoru lze demonstrovat na kontrastu účinků zrušujícího rozsudku vydaného správním soudem v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu na straně jedné a účinků vyslovení nicotnosti rozhodnutí o odvolání (ve smyslu legislativní zkratky dle § 65 odst. 1 s. ř. s.) na straně druhé (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 – 21). V prvním případě se napadené rozhodnutí zrušuje, tj. pozbývá svých účinků od okamžiku právní moci derogačního výroku rozsudku. Zrušením rozhodnutí o odvolání se např. žalovaný odvolací orgán nestává zpětně nečinný (neboť ve věci samé již dříve rozhodl, byť toto rozhodnutí bylo posléze zrušeno). Naproti tomu vyslovení nicotnosti rozhodnutí přichází na řadu v situaci, kdy správní akt zjevně trpí natolik zásadními nedostatky, že jej nelze vůbec považovat za akt, nýbrž za paakt (non-negotium), jenž nikdy nebyl způsobilý vyvolání jakýchkoli právních účinků; výrok o vyslovení nicotnosti „kvazi-rozhodnutí“ (být je z povahy věci deklaratorní) proto popírá účinky dotčeného aktu i zpětně (ex tunc). V případě prvního rozhodnutí o odvolání však krajský soud nevyslovil jeho nicotnost. Je přitom nezbytné uvést, že ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu neváže prodloužení lhůty pro stanovení daně právě na existenci rozhodnutí, nýbrž na oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo

pokračování

dozorčího prostředku. Mimo jiné i z toho je patrné, že účinek oznámení rozhodnutí o odvolání je ze své povahy jednorázový a plně se vyčerpává okamžikem, kdy nastane. Ani v případě zrušení oznámeného rozhodnutí tudíž nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně. Z uvedeného plyne, že novým rozhodnutím o odvolání může dojít k opětovnému prodloužení lhůty pro stanovení daně. To samozřejmě jen za předpokladu, že oznamované rozhodnutí ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu není úkonem toliko formálním, jehož jediným (nebo jen převažujícím) účelem je dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně (srov. přiměřeně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2007, č. j. 7 Afs 201/2006 – 106); znaky takového počínání odvolacího orgánu však první rozhodnutí o odvolání nejevilo. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 – 59. Stěžovatel s odkazovaným rozsudkem v kasační stížnosti sice polemizuje, nicméně Nejvyšší správní soud setrvává na tam již vyřčeném [...] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že ultimátní „pojistkou“ proti nepřiměřenému (opakovanému) prodloužování lhůty pro stanovení daně je právě nepřekročitelná hranice této lhůty, obsažená v ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu. Lhůta pro stanovení daně tak skončí nejpozději uplynutím deseti let od svého počátku. [...] Nejvyšší správní soud proto setrvává na tom, že zruší-li soud ve správním soudnictví takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením předtím došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a vrátí-li soud věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, zůstávají účinky oznámení zrušeného rozhodnutí o odvolání na lhůtu pro stanovení daně i nadále zachovány.“ Právní věta k citovanému rozsudku pak zní následovně: „Zruší-li soud takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením byla prodloužena lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a vrátí-li věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, nadále platí, že lhůta pro stanovení daně byla řádně prodloužena. Je však třeba, aby zrušené rozhodnutí nebylo úkonem toliko formálním, účelově vydaným čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně.“

[28] Nyní rozhodující senát se s citovanými závěry (stejně jako krajský soud) plně ztotožňuje. I dle jeho názoru je nutno právní úpravu vyložit tak, že i následně prohlášená nezákonnost úkonů orgánů finančních správy těmto v zásadě neodnímá jejich účinky na běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Výjimkou jsou pak jen úkony *toliko formální, účelově vydané čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně*. Nelze totiž věc hodnotit optikou následně vydaného rozhodnutí soudu a odnímat jednou učiněným úkonům (zde oznámení výzvy a doručení rozhodnutí o odvolání) jejich zákonné účinky. Takový výklad by vedl k nastolení zásadní právní nejistoty. Citované závěry sedmého a druhého senátu zdejšího soudu byly ostatně aprobevovány i dalšími rozsudky vydanými dalšími senáty zdejšího soudu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 - 85, ze dne 30. 5. 2018, č. j. 2 Afs 204/2016 - 62, ze dne 21. 6. 2018, č. j. 2 Afs 205/2016 - 49, ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018 - 48, ze dne 4. 12. 2019, č. j. 4 Afs 282/2019 - 42, či stěžovatelem odkazovaný recentní rozsudek ze dne 2. 2. 2021, č. j. 1 Afs 406/2020 - 33). Nyní rozhodující senát proto nesdílí názor stěžovatele, že by bylo namístě věc předložit rozšířenému senátu zdejšího soudu za účelem překonání uvedených právních závěrů. Je naopak názoru, že citované závěry odpovídají právní úpravě. Na uvedeném přitom nemůže nic změnit ani stěžovatelova obsáhlá argumentace o tzv. doktríně ovoce z otráveného stromu (která má nadto primárně své místo při posuzování vlivu nezákonně získaných důkazů na další později získané důkazy v trestním řízení). Stěžovatelem

odkazované rozsudky se pak netýkají otázky rozhodné pro nynější řízení (tj. vlivu následně za nezákonné prohlášených úkonů na běh lhůty pro stanovení daně podle daňového řádu).

[29] Aplikací citovaných judikатурních východisek přitom nelze jinak, než dospět k závěru, že výzvu k podání DAP a rozhodnutí o odvolání II bylo lze (i po vydání rozsudku I) považovat za úkony mající účinky předpokládané § 148 daňového řádu. Rozhodnutí o odvolání I bylo krajským soudem zrušeno pro nezákonnost, výzvu k podání DAP pak bylo dle rozsudku I taktéž nutno považovat za nezákonný úkon. Ani rozhodnutí o odvolání I ani výzva k podání DAP však nebyly prohlášeny za nicotné. Dodat lze, že § 148 daňového řádu u výzev k podání daňového přiznání i u rozhodnutí o řádných opravných prostředcích spojuje účinky na prekluzivní lhůtu s jejich *oznámením*, nikoliv například s jejich existencí. Je přitom zřejmé, že účinek oznámení je jednorázový a vyčerpává se plně v okamžiku uskutečnění. Ani v případě zrušení již oznámeného úkonu tak nemůže dojít ke zpětné negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně (viz rozsudek sp. zn. 2 Afs 239/2017). Přehlédnout pak dále nelze ani to, že rozhodnutí o odvolání I bylo zrušeno z důvodů nesprávného procesního postupu orgánů finanční správy, kterýžto bylo namísto v novém odvolacím řízení odstranit, a to nadto „pouze“ změnou formy stanovení daně ze stanovení z moci úřední na stanovení dle podaného daňového přiznání. Výše daňové povinnosti zůstala totožná.

[30] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i v tom, že stěžovatelem sporované úkony (výzvu k DAP a rozhodnutí o odvolání I) nelze považovat za toliko formální, resp. účelově učiněné čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že orgány finanční správy v nynější věci nepostupovaly zcela efektivně (zejména při vydání rozhodnutí o odvolání I byl jejich proces stížen prodlením, což bylo způsobeno s největší pravděpodobností tím, že vyčkávaly na vývoj judikatury týkající se rozhodné otázky, tj. vad daňového přiznání podaného s přílohou ve formátu PDF, aby následně i přesto bylo v dané věci rozhodnuto v rozporu s již existující judikaturou). Uvedené však bylo relevantní pro soudní řízení týkající se rozhodnutí o odvolání I (ve kterém ostatně mj. na jejich základě došlo ke zrušení rozhodnutí o odvolání I). Relevanci by pak mohly mít i tehdy, pokud by se stěžovatel bránil pomocí podnětu na ochranu před nečinností žalovaného, resp. nečinnostní žalobou, to však neučinil. Popsané jednání orgánů finanční správy však dle názoru kasačního soudu nečiní z výzvy k podání DAP ani z rozhodnutí o odvolání I formální úkony učiněné toliko za účelem prodloužení prekluzivní lhůty. Výzvu k podání DAP správce daně vydal, neboť byl veden názorem (následně označeným za nesprávný), že stěžovatelovo daňové přiznání bylo pro jeho vady neúčinné. V této situaci nelze postup správce daně spočívající ve vydání předmětné výzvy označit pouze za formální. Stejně tak žalovaný rozhodnutí o odvolání I vydal, neboť jako odvolací orgán byl povinen rozhodnout o stěžovatelem podaném odvolání. Za formální a neprodlužující lhůtu pro stanovení daně by rozhodnutí o odvolání bylo lze označit například, pokud by odvolací orgán rozhodnutí o odvolání vydal, aniž by zde fakticky bylo jakékoliv odvolání, o kterém by bylo nutno rozhodnout, případně, kdyby žalovaný v poslední den prekluzivní lhůty vydal rozhodnutí o odvolání bez jakéhokoliv odůvodnění atp. O takovou situaci se však v nynější věci nejedná. Připomenout ostatně lze, že definitivní pojistkou proti nepřiměřenému prodlužování lhůty

pokračování

pro stanovení daně je nepřekročitelná desetiletá hranice této lhůty obsažená v ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu.

[31] Přisvědčit stěžovateli nelze ani v tom, že by krajský soud pochybil, vyhodnotil-li výzvu k podání DAP jako výzvu k podání řádného daňového přiznání (s účinky dle § 148 odst. 3 daňového řádu), a nikoliv jako výzvu k podání dodatečného daňového přiznání [s účinky dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu]. Stejně jako již bylo uvedeno, že zásadně není možné zpětně odnímat jednou učiněným úkonům jejich zákonné důsledky na prekluzivní lhůtu, obdobně nelze provedené úkony zpětnou optikou přehodnocovat a přiznávat jim jiný obsah, než jaký měly v době svého učinění. Správce daně byl názoru, že daňové přiznání stěžovatele bylo neúčinné. Vyzval proto stěžovatele k podání řádného daňového přiznání. Na tom, že oznámení této výzvy mělo na lhůtu pro stanovení daně vliv podle dle § 148 odst. 3 daňového řádu, nemůže nic změnit fakt, že krajský soud následně označil stěžovatelovo daňové přiznání za bezvadné a účinné. Obdobně nelze tvrdit, že by krajský soud směšoval stanovení daně z moci úřední a stanovení „konkludentní“ (v souladu s podaným daňovým přiznáním). To krajský soud neučinil. Krajský soud pouze (ve shodě s názorem zdejšího soudu) přiznal výzvě k podání DAP a rozhodnutí o odvolání I účinky na lhůtu pro stanovení daně, a to ačkoliv tyto úkony byly optikou rozsudku I nezákonné (viz výše). Stěžovateli je pak nutno přisvědčit v tom, že platební výměr mu skutečně neměl být oznamován, ale mělo se vyjít z fikce jeho doručení podle § 140 odst. 2 daňového řádu. Daná skutečnost však (na základě výše uvedených východisek) nemůže zpětně ovlivnit běh lhůty pro stanovení daně. Nutno pak zdůraznit, že v nynější věci nebyla od data oznámení platebního výměru lhůta pro stanovení daně nikterak odvozována. Začátek dané lhůty pak určuje jednoznačně § 148 odst. 1 daňového řádu, podle kterého lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (na počátek lhůty tedy nemá vliv, zda došlo ke stanovení daně z moci úřední, či na základě daňového přiznání). V zákoně či v související judikatuře přitom nelze nalézt oporu ani pro stěžovatelovo tvrzení, že účelovost a formálnost úkonů orgánů finanční správy se musí předpokládat, neprokázali se opak.

[32] Jako zcela mimoběžnou je pak nutno vyhodnotit i kasační námitku stěžovatele, že je namístě odmítnout závěr krajského soudu vyjádřený v jeho „předchozím rozsudku“, že žalovaný se ve svém rozhodnutí nemusel výslovně věnovat otázce prekluze. Předmětné konstatování se nenachází v nyní přezkoumávaném rozsudku, ani v rozsudku I (nachází se v rozsudku krajského soudu ze dne 24. 9. 2020, č. j. 22 Af 22/2019 - 34, kterýžto nicméně není předmětem nynější kasační stížnosti).

[33] Ani žádná další stížní argumentace neměla potenciál vyvolat zrušení rozsudku krajského soudu. Jádro věci posoudil krajský soud správně. Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by krajský soud pochybil, přiznal-li výzvě k podání DAP a rozhodnutí o odvolání I účinky dle § 148 odst. 3, resp. odst. 2 písm. a) daňového řádu a dovodil-li na tomto podkladě, že rozhodnutí o odvolání II bylo vydáno v zachovalé lhůtě pro stanovení daně. Odkazuje-li přitom stěžovatel na nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, je třeba poznamenat, že uvedený nálezy Ústavního soudu reagoval především na tehdy převažující „extenzivní“ výklad ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. (tzv. „lhůta 3+0 vs. 3+1“), jenž na úkor daňových subjektů nepřiměřeně zasahoval do

jejich ústavně garantovaného vlastnického práva. Nejvyšší správní soud samozřejmě nikterak nepolemizuje s názorem Ústavního soudu, že orgánům finanční správy nemá být cestou extenzivního výkladu poskytována delší lhůta pro stanovení daně, nicméně v nynějším případě žádný takovýto nepřipustně rozšiřující výklad daňového řádu uplatněn nebyl (srov. rozsudek sp. zn. 2 Afs 239/2017).

[34] Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[35] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec 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 6. května 2021

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu