



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně Mgr. Sylvy Šiškeové 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 rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2018, č. j. 14276/18/5300-22444-711887, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 1. 2021, č. j. 30 Af 28/2018 - 156,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

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 změnil na 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] Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 31. 7. 2019, č. j. 30 Af 28/2018 - 97, žalobu proti prvnímu napadenému rozhodnutí zamítl. Druhé a třetí napadené rozhodnutí krajský soud zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalobce i žalovaný napadli rozsudek krajského soudu kasační stížností. Žalobce brojil proti zamítnutí žaloby směřující proti prvnímu napadenému rozhodnutí, žalovaný naopak proti zrušení druhého a třetího napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 3. 9. 2020, č. j. 1 Afs 313/2019 - 83, kasační stížnost žalobce a kasační stížnost žalovaného proti zrušení druhého napadeného rozhodnutí zamítl. Naopak vyhověl kasační

pokračování

stížnosti žalovaného proti výroku, kterým krajský soud zrušil třetí napadené rozhodnutí. V tomto rozsahu Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[6] Nejvyšší správní soud odkázal na § 43 odst. 1 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty a konstatoval, že „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.“

[7] Krajský soud následně nyní napadeným rozsudkem rozhodl tak, že se žaloba proti třetímu napadenému rozhodnutí zamítá. Krajský soud před tím neodročil jednání, o něž tehdejší zástupce žalobce, daňový poradce Ing. Radek Lancík, požádal dne 24. 1. 2021. Jednání přitom bylo nařizeno na 27. 1. 2021. Důvodem odročení mělo být prodloužení nouzového stavu do 14. 2. 2021 a péče zástupce žalobce o děti v režimu distanční výuky. V době uzavírání známek za první pololetí si nemohl dovolit nebyť doma celý den. Krajský soud k tomu uvedl, že podle Doporučení Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy pro školy k hodnocení na vysvědčení za 1. pololetí 2020/2021 měly školy sdělit obsah vysvědčení nebo výpisu z vysvědčení 28. 1. 2021. Nelze tak usuzovat, že 27. 1. 2021 byl dnem uzavírání známek. Soud současně uvedl, že zástupce žalobce nepředestřel důvody, proč by tomu v případě jeho dětí bylo jinak. Zástupce žalobce byl navíc soudem předvolán již 12. 12. 2020, a pokud měl důvodně za to, že v den jednání bude muset být s dětmi doma, mohl si na jednání zajistit substituci, případně pomoc pro děti. Krajský soud navíc upozornil na to, že v této fázi řízení není spor o skutkový stav a soud je vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. Zástupce žalobce současně předložil soudu rozsáhlou argumentaci doplněnou o nejnovější judikaturu kasačního soudu. Také navrhoval určení lhůty k rozhodnutí ve věci samé. Za této situace krajský soud nevyhověl návrhu na odročení jednání.

[8] Ve věci samé krajský soud uvedl, že v dalším řízení je striktně vázán zrušujícím rozhodnutím kasačního soudu. Uzavřel tedy, že žalobce nedodržel lhůtu uvedenou v § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce tvrdil, že názor prvního senátu z rozsudku č. j. 1 Afs 313/2019 - 83 je v rozporu s rozsudkem pátého senátu ze dne 23. 11. 2020, č. j. 5 Afs 237/2018 - 41. Krajský soud tyto rozsudky neshledal rozpornými. I kdyby tomu tak bylo, neznamená to, že by pro krajský soud pominula kasační závaznost zrušujícího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). K důvodům pro neodročení jednání konstatoval, že krajský soud „*je odtržený od reality [pokud se domnívá], že tak, jak je distanční výuka prezentována ministerstvem, tak funguje automaticky na všech školách*“. Ne všem dětem byla distanční výuka poskytována, aby známky mohly být uzavřeny do 27. 1. 2021. Předání vysvědčení či výpisu z vysvědčení bylo možno podle ministerstva uskutečnit i třetí vyučovací den, kdy je možná přítomnost žáků. Krajský soud nemůže myslet vážně, že si měl jeho zástupce zajistit zastupování pro pomoc dětem s dálkovou výukou po internetu. Představa, že by cizí osoba byla s dětmi v době, kdy jsou děti od října 2020 doma a jsou psychicky frustrované, může podle stěžovatele napadnout „jen blázna“. Dále stěžovatel polemizoval s úrovní vzdělávání v České republice a vlivem distanční výuky na psychiku dětí. Pokud jde o substituci na jednání, stěžovatel má pocit, že si z něj krajský soud „dělá legraci“. Jednak v době jednání nebylo možné zajistit náhradu za zástupce v Plzni a jednak podle usnesení vlády č. 99/2021 Sb. měly orgány veřejné moci od 27. 2. 2021 do 28. 3. 2021 upřednostnit elektronický styk. Krajský soud tak měl nařídít videokonferenci podle § 102a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu. Krajský soud uvedl, že ústní jednání je *de facto* „k ničemu“, jelikož je vázán zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu. To však podle stěžovatele není pravda a v podání krajskému soudu vysvětlil, že vázanost byla prolomena změnou judikatury a o stěžejní otázce by měl rozhodnout rozšířený senát. Poznámka, že zástupce stěžovatele opakovaně apeloval na urychlení rozhodnutí, je poté nepřijatelná. Soud ji nevslyšel, a tak jeho apely přišly vniveč.

[10] Dále stěžovatel konstatoval, že rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 313/2019 - 83 je v rozporu s rozsudkem č. j. 5 Afs 237/2018 - 41. První senát odmítl počítat lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 daňového řádu, pátý senát takovou možnost připustil. Dodatečné daňové přiznání za 4. čtvrtletí 2013 mohl stěžovatel podat od 1. 12. 2016 do 31. 1. 2017, neboť stěžovateli svědčí lhůta podle § 141 odst. 2 daňového řádu, jestliže § 43 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty neuvádí, do kdy se má dodatečné daňové přiznání podat. Stěžovatel má formulace zákona za nejasné, a proto je třeba dát přednost výkladu ve prospěch daňového subjektu. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že zástupce stěžovatele svůj požadavek na odročení jednání vnesl čtyři dny předem, ačkoliv mu důvody pro odročení byly známy dříve. Žalovaný považuje důvody krajského soudu za rozumné a kasační stížnost v tomto ohledu za nedůvodnou. Pokud jde o tvrzený rozpor, má žalovaný za to, že se nezakládá na pravdě. Rozsudek pátého senátu je vystavěn na tom, že žalobce v tomto řízení nedodržel ani subjektivní, ani objektivní lhůtu pro opravu základu a výše daně, resp. podání dodatečného daňového přiznání. V nyní řešené věci je však stěžejní otázka nedodržení objektivní lhůty tří let, neboť v ní musí být provedena jak oprava základu a výše daně, již žalobce provedl, tak podáno dodatečné daňové přiznání, které však žalobce včas nepodal. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

pokračování

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že **není** důvodná.

[13] Kasační soud na úvod konstatuje, že nesouhlas s důvody napadeného rozsudku lze vyjádřit i citově nezabarveným způsobem. Tvrzení, že je soud odtržen od reality nebo že určitou argumentační linii nemůže myslet vážně, není na místě, jestliže se vede spor toliko o právní posouzení. Ostatně věcná právní argumentace by měla být jedním z důsledků povinného právního zastoupení v řízení o kasační stížnosti, neboť advokát by si měl umět udržet profesionální odstup, na rozdíl od žalobce, pro nějž může být situace emočně vypjatá. Ostatně zástupce stěžovatele nijak nespécifikoval, proč musí být s dětmi přítomen na distanční výuce, a současně neuvedl, že by nebyly schopny se výuky účastnit bez jeho přítomnosti. Naopak předesílá pouze tvrzení, že v den jednání před soudem se uzavírají známky. Zdůvodnění krajského soudu nelze považovat za excesivní, neboť vyšel z relevantních předpisů. Nemohl přihlížet ke konkrétní situaci ve škole dětí stěžovatelova zástupce, jestliže ten žádné konkrétní skutečnosti netvrdil. Konečně, pokud jde o tvrzení, že krajský soud měl nařídít videokonferenci s ohledem na doporučení vlády v usnesení č. 99/2021 Sb., není kasačnímu soudu zřejmé, jak by měl být tímto usnesením soud vázán, jestliže bylo vydáno téměř měsíc po termínu nařízeného jednání.

[14] Pokud jde o polemiku stěžovatele stran možné substituce, zástupce stěžovatele mohl oslovit celou řadu osob, a to přímo se sídlem v Plzni. Například advokátů se sídlem v místě jednání soudu je přibližně 400. Zástupce stěžovatele se tak mohl nechat zastoupit někým, kdo by do Plzně nemusel cestovat. Pokud jde o zastoupení v případě péče o děti, stěžovatel krajskému soudu podsouvá, že zastoupením myslel pouze cizí osoby. Taková skutečnost z napadeného rozsudku neplyne, a pokud zástupce stěžovatele není zcela bez příbuzných, jistě mohl svou situaci řešit tímto způsobem. Nadto o nařízeném jednání zástupce stěžovatele věděl více než měsíc předem a mohl se na nastalou situaci připravit s dostatečným předstihem. Tato námitka tedy není důvodná.

[15] Pokud jde o druhou kasační námitku, považuje ji kasační soud za nepřipustnou podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. V dané věci se jedná o opakovanou kasační stížnost, která je přípustná pouze tehdy, pokud stěžovatel tvrdí, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v předcházejícím rozsudku. To však stěžovatel nenamítá, a naopak s tímto názorem pouze polemizuje a uvádí, že je v rozporu s později přijatým výkladem zaujatým v rozsudku pátého senátu.

[16] Jestliže Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí krajského soudu, je vysloveným právním názorem vázán nejen krajský soud, ale v dalším řízení také Nejvyšší správní soud sám (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021 - 50, č. 4321/2022 Sb. NSS). To platí, jestliže se poměry ve věci nezměnily. Za změnu poměrů však nelze považovat jiný právní názor vyslovený jiným senátem Nejvyššího správního soudu, ale pouze rozhodnutí Ústavního soudu, Evropského soudu pro lidská práva, Soudního dvora Evropské unie či rozšířeného senátu (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS). Současně platí, že senát, který ve věci

rozhoduje opakovaně, se změny původně vysloveného právního názoru nemůže domoci předložením věci rozšířenému senátu. Krajský soud byl tedy rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 313/2019 - 83 při opětovném rozhodování vázán, jelikož tvrzený judikturní rozkol nastal na úrovni „běžných“ senátů (srov. rozsudek kasačního soudu ze dne 25. 5. 2017, č. j. 10 Azs 97/2017 - 42) a k otázce se nevyslovilo hierarchicky nadřazené soudní těleso.

[17] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že si je vědom toho, že rozsudek pátého senátu, na nějž odkazuje stěžovatel, je nyní předmětem rozhodování rozšířeného senátu pod sp. zn. 2 Afs 363/2019. Tím však nepomijí závaznost předchozího rozsudku prvního senátu jak pro krajský, tak pro kasační soud. Nejvyšší správní soud tak nyní nemůže rozšiřovat výklad přípustnosti kasační stížnosti, neboť rozhodnutí, které by změnilo dosavadní soudní praxi (a tím i popřelo předchozí rozsudek Nejvyššího správního soudu v této věci) dosud neexistuje.

[18] Opačný výklad by znamenal, že by nepřípustnost kasační stížnosti byla prolomena i v případě, kdy by stěžovatel namítal, že před Ústavním soudem či Evropským soudem pro lidská práva je rovněž napadena věc, která může mít dopad na rozhodování kasačního soudu. Tím by byla popřena přísná vázanost jeho předchozím názorem. Takový výklad by byl nepřipustně extenzivním a v podstatě by mohl ochromit řízení o kasačních stížnostech, pokud by Nejvyšší správní soud takovou kasační námitku posoudil jako přípustnou a vyčkával rozhodování všech výše zmíněných těles, jejichž rozhodnutí může prolomit vázanost jeho předchozím rozhodnutím.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a s ohledem na to ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[20] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, pak soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. června 2022

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu

pokračování

1 Afs 30/2021 - 33