



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **STAPPA mix, spol. s r. o.**, se sídlem Heršpická 796/11, Brno, zastoupená Mgr. Ludkem Šrubařem, advokátem se sídlem U Garáží 1611/1, Praha 7, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 98/4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 9. 2021, č. j. 29 A 167/2019 – 83,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Ludka Šrubaře.

Odůvodnění:

[1] Krajský soud v Brně (dále jen „*krajský soud*“) rozsudkem ze dne 29. 9. 2021, č. j. 29 A 167/2019 – 83, rozhodl v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem tak, že zásah žalovaného, spočívající ve vedení daňové kontroly na daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, byl nezákonný.

[2] Krajský soud vycházel z následujících skutkových zjištění. Žalobkyně podala dne 18. 2. 2015 řádné vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob (dále jen „*srážková daň*“) za zdaňovací období roku 2014. Žalovaný vydal

dne 12. 3. 2018 výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, v níž žalobkyni vyzval k podání dodatečného daňového tvrzení ke srážkové dani za zdaňovací období roku 2014. Výzvu odůvodnil tím, že při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 mu vznikly pochybnosti, zda žalobkyní deklarované transakce související s vydáním listinných dluhopisů proběhly v roce 2012. Pokud by dluhopisy byly emitovány v roce 2013, podléhaly by úrokové výnosy srážkové dani vybírané u plátce podle § 36 odst. 2 písm. a) a odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V reakci na tuto výzvu ze dne 21. 3. 2018 žalobkyně uvedla, že daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 je teprve na počátku dokazování, a zpochybnila, že by jí vznikla povinnost podat dodatečné daňové tvrzení ke srážkové dani. Žalovaný tak nejprve dne 18. 5. 2018 zahájil postup k odstranění pochybností, a dne 28. 2. 2019 zahájil daňovou kontrolu týkající se srážkové daně za zdaňovací období roku 2014. Daňová kontrola byla ukončena dne 8. 7. 2020.

[3] Krajský soud konstatoval, že lhůta pro stanovení srážkové daně za zdaňovací období roku 2014 uplynula dne 2. 4. 2018. Daňovou kontrolu přitom žalovaný zahájil až dne 28. 2. 2019. Stěžejní otázkou tak bylo, zda lze výzvu žalovaného k podání dodatečného daňového tvrzení ze dne 12. 3. 2018 považovat za výzvu vedoucí k doměření daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, případně zda lze reakci žalobkyně považovat za podání dodatečného daňového tvrzení. Pokud by tomu tak bylo, došlo by k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok.

[4] Krajský soud s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019 – 29 (dále jen „rozsudek NSS ve věci CarTec“), ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 – 49, a ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019 – 70, dovedl, že je-li k doměření daně nutné provést daňovou kontrolu, dochází tím k „přetržení“ věcné souvislosti mezi výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení a doměření daně; výzva žalovaného k podání dodatečného daňového tvrzení tudíž nevedla k prodloužení lhůty pro stanovení daně. Na běh lhůty pro stanovení daně neměla vliv ani reakce žalobkyně na tuto výzvu; pokud by měly být účinky ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu přiznány jakékoliv reakci daňového subjektu na učiněnou výzvu, bylo by to proti smyslu daného zákonného ustanovení, což dle krajského soudu vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu.

[5] Krajský soud tedy uzavřel, že v projednávané věci byla daňová kontrola zahájena a prováděna po uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu, a byla proto vedena nezákonně. Z toho důvodu už se blíže nezabýval žalobkyní tvrzenými průtahy v průběhu daňové kontroly.

[6] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností z důvodů, které lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatel nejprve rekapituluje procesní úkony své a žalobkyně, učiněné v souvislosti s doměření srážkové daně za zdaňovací období roku 2014. Podle stěžovatele byla daňová kontrola součástí doměřovacího řízení zahájeného výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení, a ve svém důsledku, v návaznosti na předcházející postup k odstranění pochybností, vedla k doměření srážkové daně za zdaňovací období roku 2014.

pokračování

Krajský soud nerefletoval provázanost jednotlivých kroků, které vyústily ve vedení daňové kontroly.

[8] Krajský soud dle stěžovatele nesprávně interpretoval rozsudek NSS ve věci CarTec. K tomu stěžovatel uvádí, že mezi vydáním výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení a doměřením srážkové daně existuje blízká věcná a časová souvislost, a proto došlo v důsledku této výzvy k prodloužení lhůty pro stanovení daně. Poukazuje na to, že výzva k podání dodatečného daňového tvrzení byla konkrétní a navazovala na průběžná zjištění z prováděné kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Stěžovatel v této výzvě jednoznačně specifikoval jak důvody jejího vydání, tak povinnosti, které žalobkyně porušila. K zahájení daňové kontroly pak stěžovatel přistoupil za účelem naplnění cíle správy daní ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu.

[9] Dále stěžovatel uvádí, že žalobkyně byla obeznámena s dosavadními zjištěními daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, a musela si tak být vědoma své povinnosti srazit z vyplacených úroků z emitovaných korunových dluhopisů srážkovou daň. Dle stěžovatele nelze připustit, aby se daňové subjekty činěním účelových úkonů, v jejichž důsledku marně uplyne lhůta pro stanovení daně, mohly „vyvinít“ z plnění daňových povinností.

[10] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Krajský soud správně odkázal na rozsudek NSS ve věci CarTec, v němž Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že v případě doměření daně na základě výsledků daňové kontroly již není dána souvislost mezi výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení a doměřením daně. V nyní projednávané věci nastala právě tato situace, a výzva žalovaného k podání dodatečného daňového tvrzení tedy nemohla vést k prodloužení lhůty pro stanovení daně. Není přitom relevantní, zda případně důvody obsažené v této výzvě byly shodné s důvody, pro které byla zahájena daňová kontrola. Dále žalobkyně rekapituluje postup stěžovatele a poukazuje na jeho liknavost.

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Závěr krajského soudu, dle kterého reakci žalobkyně na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení nelze považovat za dodatečné daňové tvrzení ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu stěžovatelka nezpochybňuje. Předmětem sporu tak nyní je, zda vedla výzva k podání dodatečného daňového tvrzení k doměření srážkové daně, a měla tedy účinky na běh lhůty pro stanovení této daně.

[14] Nejvyšší správní soud v prvé řadě zdůrazňuje, že rozhodná právní otázka [tj. zda výzvou žalovaného podle § 145 odst. 2 daňového řádu došlo k prodloužení lhůty

ke stanovení daně o jeden rok ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) téhož zákona, respektive zda výzva vedla v posuzované věci k doměření daně, pokud po ní následovalo zahájení daňové kontroly za sledované období], již byla v jeho judikatuře opakovaně řešena. V právní větě rozsudku ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 – 49, č. 3245/2015 Sb. NSS (všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), ze kterého mj. vycházel i krajský soud, zdejší soud konstatoval, že „[1]lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, se prodlužuje o jeden rok pouze tehdy, pokud výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla skutečně tím úkonem, na základě kterého došlo k doměření daně. **Byla-li daň doměřena až na základě následně vedené daňové kontroly, není naplněna hypotéza uvedené právní normy a k prodloužení lhůty k stanovení daně nedochází**“ (důraz přidán nyní – pozn. NSS).

[15] Rovněž v rozsudku NSS ve věci CarTec kasační soud judikoval, že „[n]ásledně zahájená daňová kontrola nemá natolik bezprostřední vztah k výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení, aby byly splněny podmínky shora uvedeného zákonného ustanovení ('výzva vedla k doměření daně'). K prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok proto v takovém případě nedochází. (...) Po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně lze použít postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu). Pokud je doměřena daň na základě tohoto postupu, jsou účinky výzvy zachovány. Skutečnost, že v rámci doměřovacího řízení proběhne postup k odstranění pochybností, nevylučuje návaznost rozhodnutí o stanovení daně k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 - 43). Lze učinit **obecný závěr, že § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu předpokládá, že účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně nastávají v případě, že mezi vydáním výzvy a doměření daně existuje blízká věcná (a pravidelně i časová) souvislost. Ta je dána, pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo následně zahájený postup k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě, nikoliv již při doměření daně na základě výsledků daňové kontroly. Daňovou kontrolu tudíž může správce daně zahájit pouze v původní lhůtě pro stanovení daně**“ (důraz přidán – pozn. NSS). Ke stejným závěrům dospěl tento soud v rozsudku ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 66/2020 – 32, a přihlásil se k nim opět např. v rozsudcích ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019 – 70, či ze dne 14. 1. 2022, č. j. 3 Afs 319/2020 – 34. Lze tedy konstatovat, že k rozhodné otázce existuje ustálená judikatura kasačního soudu. Nejvyšší správní soud neshledává žádný důvod k tomu, aby se od této judikatury odlišil; tam uvedené závěry plně dopadají i na nynější věc.

[16] Jádrem kasační argumentace je tvrzení, že stěžovatel kroky vedoucí k doměření srážkové daně – výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu – činil v bezprostřední časové návaznosti, a mezi výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení a doměření srážkové daně tak existuje věcná a časová souvislost ve smyslu judikatury zdejšího soudu. Lhůta pro stanovení této daně tedy byla podle stěžovatele prodloužena o jeden rok podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Jak je však zřejmé z výše citovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ze kterých při posouzení důvodnosti žaloby vycházel i krajský soud, tento názor stěžovatele není správný.

[17] Stěžovatel pomíjí, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci CarTec (stejně jako v dalších výše uvedených rozsudcích) konstatoval, že mezi výzvou k podání dodatečného

pokračování

daňového tvrzení a doměřením daně existuje blízká souvislost pouze pokud správce daně daň doměřil přímo v návaznosti na (i) výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení nebo (ii) postup k odstranění pochybností týkající se skutečností uvedených ve výzvě. Současně kasační soud v tomto rozsudku zřetelně uvedl, že tato **blízká souvislost není dána v případě doměření daně na základě výsledků daňové kontroly** (viz odstavec [15] výše).

[18] Není tedy podstatné, že v nyní projednávané věci byla daňová kontrola zahájena bezprostředně po realizaci postupu k odstranění pochybností. Je-li nutné pro doměření daně provést daňovou kontrolu, doměření daně se odvíjí právě od výsledků daňové kontroly, která je jinak sama o sobě důvodem k přerušení lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Proto výzva k podání dodatečného daňového tvrzení v takovém případě nemá účinky podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu.

[19] Kasační argumentace je v rozporu s výše citovanou judikaturou, přičemž stěžovatel netvrdí, že by v nyní projednávané věci nastaly specifické okolnosti, které by mohly odůvodňovat odchýlení se od dosavadní judikatury kasačního soudu. Pokud by za takovou okolnost stěžovatel považoval úzkou provázanost výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení s daňovou kontrolou, není jeho úvaha správná. V některých výše zmiňovaných judikátech (např. rozsudek NSS ve věci CarTec nebo rozsudek č. j. 1 Afs 66/2020 – 32) správce daně daňovou kontrolu zahájil v řádech několika týdnů po vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, a daňová kontrola se týkala skutečností uvedených ve výzvě. V těchto případech tedy byly výzva k podání dodatečného daňového tvrzení a daňová kontrola časově a věcně úzce provázané. Přesto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že výzva k podání dodatečného daňového tvrzení neměla účinky podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, neboť podstatná je existence blízké časové a věcné souvislosti mezi výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení a **doměřením daně** – a ta není dána, pokud je k doměření daně provedena daňová kontrola. Stěžovatelem zmiňovaná provázanost mezi výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení a daňovou kontrolou tak není pro posouzení projednávané věci podstatná. Nejvyšší správní soud tak tuto námitku neshledal důvodnou.

[20] Přisvědčit nelze ani námitce, podle níž krajský soud rozsudek NSS ve věci CarTec nesprávně interpretoval. Zavádějícím způsobem totiž tento rozsudek interpretuje právě stěžovatel; zdůrazňuje totiž pouze pasáž týkající se blízké věcné a časové souvislosti mezi výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení a doměřením daně, která zdánlivě podporuje jeho kasační argumentaci. Stěžovatel však pomíjí, že Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku výslovně uvedl, že blízká věcná a časová souvislost není dána při doměření daně **na základě výsledků daňové kontroly** (viz odstavec [15] výše).

[21] Stěžovatel dále namítá, že daňové subjekty by se v důsledku výše citovaných závěrů judikatury mohly účelovými úkony, v jejichž důsledku marně uplyne lhůta pro stanovení daně, vyhybat plnění daňových povinností. Rovněž uvádí, že žalobkyně si musela být své povinnosti odvést srážkovou daň vědoma. Nejvyšší správní soud k této argumentaci uvádí, že je na daňovém subjektu, zda výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení vyhoví. Neučiní-li tak, vystavuje se riziku provedení daňové kontroly a z ní plynoucích negativních důsledků. Na správci daně je, aby kroky k doměření daně učinil včas. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v již výše zmíněném rozsudku č. j. 2 Afs 388/2019 – 70,

„[v]ýzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu vytváří nezbytný prostor pro toto podání, tedy pro dobrovolné splnění daňové povinnosti daňovým subjektem, a tento prostor mu musí být poskytnut. Pokud výslovně odmítne využít této možnosti a je-li třeba k prokázání správcem daně ve výzvě tvrzeného podezření provedení daňové kontroly, musí být i ta zahájena včas, tedy v původní lhůtě. Operuje-li stěžovatel názorem, že se neumožněním podmíněného prodloužení lhůty dostává správce daně do neřešitelné situace, je třeba poukázat na to, že tato 'neřešitelnost' plyne zcela z jeho postupu, ponechá-li nezbytné úkony na konec lhůty.“ Nejvyšší správní soud se tak dále nezabýval tím, zda byl postup žalobkyně účelový či nikoli, jelikož tato skutečnost není pro posouzení nyní projednávané věci relevantní.

[22] K tvrzení, dle kterého stěžovatel přistoupil k zahájení daňové kontroly v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu tak, aby správně zjistil a stanovil srážkovou daň, Nejvyšší správní soud pouze podotýká, že při dosahování tohoto cíle správy daně jsou správci daně povinni postupovat v souladu se zákonem. Mimo jiné tedy tak, aby daň byla stanovena ve lhůtě podle § 148 daňového řádu. Této své povinnosti však žalovaný v nyní projednávané věci nedostál.

[23] Nejvyšší správní soud dospěl z výše uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* zamítl.

[24] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 téhož zákona. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů mu nenáleží.

[25] Právo na náhradu nákladů řízení náleží procesně úspěšné žalobkyni, a to za jeden úkon právní služby učiněný jejím zástupcem, konkrétně za vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 11. 1. 2022 [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – dále jen „advokátní tarif“]. Žalobkyni tedy náleží odměna ve výši 3 100 Kč za daný úkon právní služby [§ 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, ve spojení s § 7 bodem 5 téhož předpisu], společně s náhradou hotových výdajů za tento úkon ve výši 300 Kč, celkem tedy 3 400 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty (§ 14a odst. 1 advokátního tarifu), proto se odměna zvyšuje o částku odpovídající sazbě této daně (21 %), konkrétně o 714 Kč. Celková výše náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti činí v daném případě částku 4 114 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce Mgr. Ludka Šrubaře, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že nepřehlédl, že zástupce žalobkyně ve vyčíslení nákladů řízení o kasační stížnosti (viz č. l. 33 a 34 spisu Nejvyššího správního soudu) požaduje i přiznání odměny za pět úkonů právní služby učiněných v řízení u krajského soudu, náhradu cestovních nákladů a náhradu za promeškaný čas. Za tyto úkony právní služby však již odměnu přiznal městský soud v napadeném rozsudku v rámci výpočtu náhrady nákladů řízení o žalobě (srov. odst. 31 napadeného rozsudku).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

pokračování

V Brně dne 24. února 2023

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu