



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **J. M.**, zastoupen JUDr. Jiřím Obršlíkem, advokátem se sídlem Rohanské nábřeží 678/23, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2021, č. j. 11278/21/5300-22441-708274, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 8. 12. 2022, č. j. 51 Af 16/2021-40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 2. 5. 2018 vůči žalobci daňovou kontrolu. Předmětem daňové kontroly byla daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období 4. čtvrtletí 2014, 1. čtvrtletí 2015, 2. čtvrtletí 2015, od 1. 7. 2015 do 7. 9. 2015, listopad 2015 a prosinec 2015. Na základě kontrolních zjištění následně vydal:

- i. dodatečný platební výměr ze dne 30. 8. 2018, č. j. 4166327/18/210450521-203666, za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014,
- ii. dodatečný platební výměr ze dne 29. 8. 2018, č. j. 416633/18/210450521-203666, za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015,

- iii. dodatečný platební výměr ze dne 29. 8. 2018, č. j. 4166329/18/210450521-203666, za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2015,
- iv. dodatečný platební výměr ze dne 29. 8. 2018, č. j. 4166761/18/210450521-203666 za zdaňovací období od 1. 7. 2015 do 7. 9. 2015,
- v. dodatečný platební výměr ze dne 29. 8. 2018, č. j. 4166784/18/210450521-203666, za zdaňovací období listopad 2015,
- vi. dodatečný platební výměr ze dne 29. 8. 2018, č. j. 4166799/18/210450521-203666, za zdaňovací období prosinec 2015.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 3. 2021, č. j. 11278/21/5300-22441-708274, (dále jen „napadené rozhodnutí“) toto odvolání zamítl a všechny dodatečné platební výměry potvrdil. Poukázal na výsledky doplněného dokazování provedeného v odvolacím řízení, v němž se potvrdily závěry daňové kontroly, že žalobce nárokoval odpočet DPH za příslušná zdaňovací období neoprávněně. Neprokázal totiž, že by se tato plnění uskutečnila a že by je přijal od plátců DPH uváděných v jím předkládaných daňových dokladech.

[3] Toto rozhodnutí napadl žalobce dále žalobou, kterou Krajský soud v Praze shora označeným rozsudkem zamítl.

[4] Neshledal přitom důvodnou námitku prekluze práva stanovit daň; žalobce setrvale opomíjí, že v souzené věci podáním dodatečného daňového přiznání došlo podle § 148 odst. 2 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, k prodloužení příslušné lhůty, a následná daňová kontrola tak byla zahájena včas. Rovněž uzavřel, že dokazování provedené daňovými orgány bylo dostatečné, přičemž neprovedení dalších navrhovaných důkazů žalovaný řádně odůvodnil.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasační stížností.

[6] V ní nesouhlasil s posouzením prekluze práva stanovit daň, a to jak žalovaným, tak následně krajským soudem. Dle stěžovatele byl posledním dnem lhůty pro stanovení daně 26. 1. 2018, přičemž v tomto období správce daně daňovou kontrolu nezahájil. Nesprávný je naopak závěr, že posledním dnem lhůty bylo datum 26. 1. 2019, neboť podáním dodatečného daňového přiznání došlo k prodloužení zákonné lhůty o jeden rok. K tomu však nemohlo dojít, neboť toto podání nijak nesouviselo s výzvou správce daně.

[7] S ohledem na výše uvedené stěžovatel uzavřel, že nejméně za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 došlo k doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podanou kasační stížnost považuje za nedůvodnou, přičemž setrval na závěrech uvedených ve vyjádření k žalobě a v napadeném rozhodnutí, které odpovídají posouzení soudu učiněnému v napadeném rozsudku. Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

pokračování

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[10] Kasační stížnost **není** důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatel podanou kasační stížnost založil toliko na argumentaci, podle níž došlo napadeným rozhodnutím žalovaného k pravomocnému stanovení daně až po uplynutí prekluzivní lhůty z důvodu nesprávného výkladu § 148 daňového řádu, což je otázka, k níž by musel soud přihlídnout i bez návrhu (viz například rozsudek ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135, č. 1851/2009 Sb. NSS).

[12] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu 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.

[13] Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.

[14] Zákonodárce v § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu spojil prodloužení základní tříleté lhůty pro stanovení daně se dvěma různými skutečnostmi. První z nich spočívá v tom, že daňový subjekt v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně podal dodatečné daňové tvrzení, druhou je pak to, že v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.

[15] Prodloužení prekluzivní lhůty dle uvedeného ustanovení tak reaguje jak na možnou činnost samotného daňového subjektu (první skutečnost), tak na možný procesní postup správce daně (druhá skutečnost).

[16] Ve vztahu k druhé skutečnosti kasační soud opakovaně judikoval, že lhůta pro stanovení daně se prodlužuje podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu pouze tehdy, pokud výzva vedla k doměření daně (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1 Afs 32/2015 - 28). Nutnost splnění této podmínky zdůraznil Nejvyšší správní soud dále například v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 - 49. V rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 - 26, pak Nejvyšší správní soud vyložil, že správce daně nemůže lhůtu prodloužovat libovolně, ale pouze na základě současného splnění dvou podmínek, tj. v případě (1) vydání výzvy v příslušném časovém období a (2) naplnění příčinné souvislosti mezi výzvou a následným doměřením daně. Výzva tedy nesmí být pouze formální a musí existovat příčinná souvislost mezi výzvou a doměřením daně žalobkyni. Pouze tak lze v souladu se zákonem prodloužit lhůtu pro stanovení daně.

[17] V nyní souzené věci však nedošlo k prodloužení základní prekluzivní lhůty (dle § 148 odst. 1 daňového řádu) na základě výše rozebrané druhé skutečnosti, ale v návaznosti na podané dodatečné daňové tvrzení samotným stěžovatelem (první skutečnost). V této situaci zákon žádné další podmínky nestanoví. Pro prodloužení prekluzivní lhůty tak stačí samotná procesní aktivita daňového subjektu, který podal dodatečné daňové tvrzení. V návaznosti na to je umožněno správci daně na nová (dodatečná) daňová tvrzení reagovat a poskytnout mu dostatečnou lhůtu, aby toto podání řádně prošetřil. V tomto ohledu lze přiměřeně odkázat například na rozsudek ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56, kde, byť se primárně soustředil na jinou problematiku, uvedl, že *„Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že možnost tohoto řetězení skutečností má svůj účel, který zmínil i stěžovatel ve své stížnosti-pokud by lhůta stanovená v odst. 2 mohla prodloužit pouze původní tříletou lhůtu stanovenou v odst. 1, nebylo by prakticky možné doměřit daň, když by např. v poslední den druhé tříleté lhůty běžící dle § 148 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt podal dodatečné daňové tvrzení a propadná lhůta by se o dvanáct měsíců neprodloužila“*.

[18] Ostatně posledním dnem základní tříleté lhůty pro stanovení daně bylo datum 26. 1. 2018 (viz níže), přičemž teprve dne 12. 11. 2017 (tj. pouze několik týdnů před jejím koncem) správce daně obdržel dodatečné daňové přiznání stěžovatele za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 a 1. čtvrtletí 2015.

[19] Podmínkou k tomu, aby skutečně došlo k prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok, je, že ke specifikovaným úkonům (obecně) – viz § 148 odst. 2 daňového řádu - dojde v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty. Pokud k nim dojde v dřívějším stádiu běhu lhůty pro stanovení daně, tj. více než 12 měsíců před jejím skončením, nemají na běh lhůty žádný vliv.

[20] Výše uvedené závěry plně odpovídají též jazykovému výkladu tohoto ustanovení, které výslovně uvádí, že: *„pokud tato výzva vedla k doměření daně“*, tj. podmínka *„vedla k doměření daně“* – na kterou setrvale odkazuje stěžovatel - se zřetelně vztahuje pouze na případy, ve kterých k prodloužení prekluzivní lhůty dochází s ohledem na *„oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení“*.

[21] Nejvyšší správní soud v této souvislosti dále uvádí, že námitky shodně vznesené v odvolání a žalobě lze za určitých okolností vypořádat též souhlasným odkazem na to, jakým způsobem byly argumentovány v napadeném rozhodnutí. Shodně viz například rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, kde kasační soud řešil naznačenou situaci ve vztahu k přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu; žalobní a odvolací námitky se shodovaly a soud zde odkázal na rozhodnutí žalovaného. Je-li rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné a zákonné, není praktické týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si osvojit se souhlasnou poznámkou.

[22] Kasační soud souhlasí s žalovaným a následně též krajským soudem, že podáním dodatečného daňového tvrzení za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 a 1. čtvrtletí 2015 došlo k prodloužení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. V podrobnostech proto lze plně odkázat na bod 21 napadeného rozsudku a dále pak bod 73 napadeného rozhodnutí žalovaného, kde byla otázka prekluze velice podrobně a zcela správně rozepsána jak k jednotlivým posuzovaným obdobím, tak k rozhodným skutečnostem, včetně odkazu na příslušná ustanovení daňového řádu.

pokračování

[23] K poukazovanému 4. čtvrtletí roku 2014 kasační soud pouze pro úplnost uvádí, že posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání bylo datum 26. 1. 2015, čili posledním dnem základní tříleté lhůty pro stanovení daně bylo datum 26. 1. 2018. Dne 12. 11. 2017 správce daně obdržel dodatečné daňové přiznání stěžovatele (týkající se tohoto zdaňovacího období), čímž se lhůta pro vyměření daně prodloužila o rok tedy do 26. 1. 2019. Dne 2. 5. 2018 správce daně stěžovateli oznámil zahájení daňové kontroly, čímž započala běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu), jejíž konec připadl na datum 2. 5. 2021. Za období 4. čtvrtletí roku 2014 byla daň z přidané hodnoty stanovena dodatečným platebním výměrem ze dne 30. 8. 2018, č. j. 4166327/18/2104-50521-20366, jenž byl téhož dne oznámen stěžovateli, tj. včas (před koncem prekluzivní lhůty).

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[25] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 2. května 2023

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu