



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce Mgr. Tomáše Kocourka v právní věci žalobkyně: **TEREZINY LÁZNĚ DUBÍ, a. s.**, se sídlem Lázeňská 21/3, Dubí, zastoupena JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2020, č. j. 29952/20/5300-21441-712772, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 6. 2022, č. j. 16 Af 44/2020-54,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 3. 12. 2019 dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za období září 2016 evidované pod č. j. 2481358/19/2514-50523-507872, říjen 2016 evidované pod č. j. 2481366/19/2514-50523-507872, listopad 2016 evidované pod č. j. 2481377/19/2514-50523-507872, prosinec 2016 evidované pod č. j. 2481398/19/2514-50523-507872, leden 2017 evidované pod č. j. 2497576/19/2514-50523-507872, únor 2017 evidované pod č. j. 2497616/19/2514-50523-507872, březen 2017 evidované pod č. j. 2497628/19/2514-50523-507872, duben 2017 evidované pod č. j. 2497633/19/2514-50523-507872, květen 2017 evidované pod č. j.

2497661/19/2514-50523-507872, červen 2017 evidované pod č. j. 2497681/19/2514-50523-507872, červenec 2017 evidované pod č. j. 2497690/19/2514-50523-507872, srpen 2017 evidované pod č. j. 2497700/19/2514-50523-507872, září 2017 evidované pod č. j. 2497722/19/2514-50523-507872, říjen 2017 evidované pod č. j. 2497737/19/2514-50523-507872, listopad 2017 evidované pod č. j. 2497744/19/2514-50523-507872, prosinec 2017 evidované pod č. j. 2497751/19/2514-50523-507872, leden 2018 evidované pod č. j. 2500002/19/2514-50523-507872, únor 2018 evidované pod č. j. 2500037/19/2514-50523-507872, březen 2018 evidované pod č. j. 2501224/19/2514-50523-507872, duben 2018 evidované pod č. j. 2501228/19/2514-50523-507872, květen 2018 evidované pod č. j. 2501231/19/2514-50523-507872, červen 2018 evidované pod č. j. 2501236/19/2514-50523-507872 a červenec 2018 evidované pod č. j. 2501238/19/2514-50523-507872.

[2] Správce daně rozhodnutím ze dne 15. 1. 2020, č. j. 41647/20/2514-50523-507872, zastavil řízení o odvolání žalobkyně proti těmto dodatečným platebním výměrům podle § 106 odst. 1 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

[3] Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání proti rozhodnutí správce daně o zastavení řízení a toto rozhodnutí potvrdil.

[4] Žalobkyně podala proti napadenému rozsudku žalobu, kterou Krajský soud v Ústí nad Labem zamítl, neboť se ztotožnil s žalovaným a správcem daně, že podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům nebylo přípustné. Žalobkyně totiž vyhověla výzvám podle § 145 odst. 2 daňového řádu a podala dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období září 2016 až červenec 2018. Správce daně současně neměl pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti údajů v podaných dodatečných daňových přiznáních, a byl proto oprávněn postupovat podle § 144 daňového řádu, tj. nemusel výsledek doměření daně oznamovat daňovému subjektu dodatečným platebním výměrem, vydané dodatečné platební výměry byl oprávněn pouze založit do spisu, přičemž žalobkyně neměla právo se proti takovému rozhodnutí odvolat (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36, č. 3291/2015 Sb. NSS, či ze dne 3. 9. 2020, č. j. 1 Afs 313/2019-83). Pokud žalobkyně chtěla dosáhnout přezkumu dodatečných platebních výměrů, mohla podat žalobu přímo proti nim ve smyslu § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního. V žalobě mohla namítat i nezákonnost výzev podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Za určitých situací se totiž tato rozhodnutí mohou dotknout právní sféry účastníka ve smyslu tohoto ustanovení.

[5] Soud nepřisvědčil ani argumentaci žalobkyně, že právo podat odvolání proti dodatečným platebním výměrům vyplývá i z toho, že daňový subjekt má právo podat odvolání v případě, kdy je dodatečný platební výměr vydaný na základě výsledku postupu správce daně k odstranění pochybností, a to i za situace, kdy se doměřená daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem. Pro posouzení této otázky je totiž rozhodující, zda vzniknou správci daně pochybnosti o údajích uvedených daňovým subjektem v daňovém tvrzení a vydá buďto výzvu k odstranění pochybností, popř. zahájí daňovou kontrolu. Tento názor koresponduje se závěry rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 23. 1. 2014, č. j. 59 Af 31/2013-13, č. 3325/2016 Sb. NSS.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

pokračování

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a krajskému soudu věc vrátil k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatelka je toho názoru, že projednávaný případ je obdobný jako věc posuzovaná ve výše uvedeném rozsudku č. j. 59 Af 31/2013-13, která se týkala postupu správce daně k odstranění pochybností či daňové kontroly. Proto i v případě, je-li daňové tvrzení podáno na základě výzvy podle § 145 daňového řádu a daň je doměřena ve shodě s tvrzením daňového subjektu, lze se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolat. Právě postup správce daně, který měl určité pochybnosti, a proto postupoval podle § 145 daňového řádu, svědčí o možnosti podat odvolání proti dodatečným platebním výměrům.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že odkazovaný rozsudek není na věc přílehlavý, neboť se daná věc týkala řízení vyměřovacího, zatímco nyní soud přezkoumává řízení doměřovací. Postup k odstranění pochybností lze využít pouze v rámci řádného daňového tvrzení, resp. řízení vyměřovacího. Naopak výzvou k podání dodatečného daňového přiznání je dána daňovému subjektu v důsledku očekávání doměření daně možnost, aby podal dodatečné daňové přiznání, čímž se vyhne platbě penále v případě doměření daně. Pokud tak daňový subjekt učiní, správce daně může doměřit daň ve výši tvrzené daňovým subjektem konkludentně. Ve věci řešené v odkazovaném judikátu však správce daně nevyhověl tvrzení daňového subjektu, jelikož jej následně prověřil postupem k odstranění pochybností. Proto žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Kasační stížnost je přípustná, má rovněž požadované náležitosti, byla podána včas a oprávněnou osobou. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Po takto provedeném posouzení dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[10] Podle § 145 odst. 2 daňového řádu platí, že *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*

[11] Podle § 144 odst. 1 daňového řádu platí, že *neodchyluje-li se doměřovaná daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek doměření oznamovat dodatečným platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola. Dodatečný platební výměr správce daně založí do spisu.*

[12] Ustanovení § 144 odst. 4 daňového řádu stanoví, že *neodchyluje-li se doměřená daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti dodatečnému platebnímu výměru,*

kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl dodatečný platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.

[13] Podle § 104 odst. 4 daňového řádu platí, že *neodchyluje-li se vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.*

[14] Stěžovatelka nenamítá, že by ze zákonné úpravy vyplývalo, že by v dané věci proti dodatečným platebním výměrům bylo odvolání přípustné. Účel a smysl zákonné úpravy již přehledně a velmi přesvědčivě rozebral krajský soud a stěžovatelka s jeho výkladem nijak nepolemizuje. Stěžovatelka však odkazuje na rozsudek č. j. 59 Af 31/2013-13, který podle ní obdobnou věc rozhodl odlišně, a dožaduje se, aby i v její věci správce daně posoudil odvolání jako přípustné.

[15] Předně je nutné uvést, že i námitku nutnosti využití stejného postupu, jaký předestřel krajský soud v odkazovaném rozsudku, zákonným a správným způsobem vypořádal krajský soud, a ani této části jeho argumentace se stěžovatelka nijak věcně nebrání, pouze opakuje to, co již uvedla v žalobě.

[16] Ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud uvádí, že uvedený rozsudek nepopírá závěr o nepřípustnosti odvolání, ke kterému dospěl správce daně a žalovaný. Tento rozsudek se zabýval vyměřovacím řízením a posouzením toho, zda je proti platebnímu výměru vydanému na základě výsledku postupu správce daně k odstranění pochybností přípustné odvolání ve smyslu § 140 odst. 4 daňového řádu. Závěry tohoto rozsudku lze však použít i na nyní projednávanou věc, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 9. 2020, č. j. 1 Afs 313/2019-83. V něm výslovně uvedl, že rozsudek č. j. 59 Af 31/2013-13 se sice týká vyměřovacího řízení, nicméně v doměřovacím řízení platí pravidla obdobná.

[17] Podle § 104 odst. 1 daňového řádu totiž platí, že *neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola.* Platební výměr správce daně založí do spisu. Ustanovení § 104 odst. 4 dále stanoví, že *neodchyluje-li se vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.*

[18] V odkazovaném rozsudku dále krajský soud uvedl, že z pravidla stanoveného v § 140 odst. 4 daňového řádu existuje výjimka. V případě, kdy se sice vyměřená daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, ovšem správce daně platební výměr vydal na základě výsledku postupu správce daně k odstranění pochybností či daňové kontroly, musí správce daně tento platební výměr vždy daňovému subjektu doručit a je proti němu v souladu s § 109 odst. 1 daňového řádu přípustné odvolání. Ustanovení § 140 odst. 4 daňového řádu totiž nelze vykládat a používat izolovaně, ale nepřípustnost odvolání je třeba vnímat z hlediska systematiky celého ustanovení upravujícího postup správce daně při vyměření daně v souladu s tvrzením daňového subjektu, tj. jen pro případ, nevzniknou-li správci daně o jeho správnosti, průkaznosti nebo úplnosti pochybnosti. Ačkoli je správcem daně na základě

pokračování

výsledku postupu k odstranění pochybností platebním výměrem stanovena daň ve stejné výši jako daňový subjekt tvrdil, mohly nastat v průběhu postupu správce daně určité skutečnosti, jejichž posouzení, případně odmítnutí správcem daně se bude chtít daňový subjekt bránit, neboť tyto skutečnosti mohly mít vliv na správnost vyměření daňové povinnosti.

[19] Nejvyšší správní soud k tomu ve výše uvedeném rozsudku č. j. 1 Afs 313/2019-83 nadto dodal, že i když správce daně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly stanoví daň ve výši tvrzené daňovým subjektem, v průběhu kontrolních postupů provádí dokazování za účelem ověření tvrzení v daňovém přiznání. V jeho průběhu pak mohou vyjít najevo nové skutečnosti, případně daňový subjekt může činit návrhy, jejichž posouzení, resp. odmítnutí provedení se bude chtít daňový subjekt bránit, neboť mohou mít vliv na správnost daně. Takové skutečnosti přitom daňový subjekt může uplatnit právě v rámci daňové kontroly, neboť dodatečné daňové přiznání v jejím průběhu není přípustné, resp. údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání se v souladu s § 141 odst. 7 daňového řádu využijí při vyměření nebo doměření této daně.

[20] Správce daně však v nyní přezkoumávané věci neměl o údajích uvedených stěžovatelkou v dodatečných daňových přiznáních žádné pochybnosti, které by jej vedly k postupu k odstranění pochybností, popř. k zahájení daňové kontroly. V tom se liší skutkový stav oproti věci projednané v rozsudku č. j. 59 Af 31/2013-13. Na základě závěrů, ke kterým krajský soud v dané věci dospěl, proto nelze dovodit, že i v nyní projednávané věci bylo odvolání proti dodatečným platebním výměrům přípustné.

[21] Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že krajský soud při hodnocení postupu a úvah daňových orgánů nepochybil a správně potvrdil, že stěžovatelka nebyla oprávněna podat odvolání proti dodatečným platebním výměrům.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky v souladu s § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[23] O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. května 2023

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu

