



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Milana Podhrázkého a Lukáše Hloucha v právní věci žalobkyně: **1. písecká lesní a dřevařská, a. s.**, se sídlem Brloh 12, Drhovle, zastoupená Ing. Liborem Volfem, daňovým poradcem se sídlem Školní 41, Strakonice, proti žalovanému: **Celní úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Kasárenská 1473/6, České Budějovice, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v zahájení daňové kontroly na spotřební daň za zdaňovací období měsíců říjen 2017 až květen 2018, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 12. 2021, čj. 51 A 48/2021-32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku **4 114 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Ing. Libora Volfa, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je obchodní společností užívající minerální oleje pro provádění hospodaření v lese, již měl vzniknout nárok na vrácení daně z těchto olejů ve smyslu § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Na základě provedené daňové kontroly na spotřební daň za předchozí zdaňovací období červenec a srpen roku 2017 měl žalovaný u žalobkyně za prokázané chybné vedení evidence o skutečné spotřebě minerálních olejů. V tomto jiném řízení žalobkyni doměřil spotřební daň včetně penále (viz rozsudek NSS z 3. 3. 2023, čj. 5 Afs 182/2021-25).

[2] V nyní projednávané věci tak žalovanému vznikly pochybnosti o správné výši přiznaného nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za celkem devatenáct následujících zdaňovacích období (měsíce říjen až prosinec 2017, leden až prosinec 2018, a všechna čtvrtletí roku 2019). Žalobkyni proto 31. 12. 2020 vyzval k podání dodatečného daňového tvrzení (přiznání) ke spotřební dani z minerálních olejů za uvedená zdaňovací období. Žalobkyně reagovala 6. 1. 2021 sdělením, že její postup byl zcela v pořádku, a proto neshledala důvody pro podání dodatečného daňového přiznání. Žalovaný proto 2. 8. 2021, za účelem ověření oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně, zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu.

[3] Žalobkyně se žalobou na ochranu před nezákonným zásahem domáhala, aby Krajský soud v Českých Budějovicích, zakázal žalovanému pokračovat pro zdaňovací období říjen až prosinec 2017 a leden až květen 2018 v zahájené daňové kontrole na spotřební daň. U těchto zdaňovacích období totiž podle žalobkyně došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně a daňová kontrola je tak nezákonná.

[4] Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobě v části vyhověl a výrokem I. žalovanému zakázal pokračovat v uvedené daňové kontrole pro zdaňovací období měsíců říjen 2017 až duben 2018, neboť v tomto rozsahu byla daňová kontrola zahájena po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Ve vztahu ke zdaňovacímu období květen 2018 byla daňová kontrola zahájena ještě před uplynutím prekluzivní lhůty, a proto žalobu v této části výrokem II. zamítl.

[5] Pro účely určení počátku běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně krajský soud nejprve vyložil § 57 odst. 15 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2018, v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že nárok na vrácení spotřební daně může být uplatněn již první den následujícího měsíce a od tohoto dne běží dvouměsíční lhůta. Současně uvedl, že tento výklad se uplatní i ve vztahu k nyní projednávaným zdaňovacím obdobím, jelikož nejde o nový a zcela neočekávatelný výklad. Skutečnost, že celní orgány uvedené ustanovení patrně setrvale v minulosti vykládaly nesprávně, nemůže být na újmu žalobkyni.

[6] Dále se krajský soud zabýval otázkou, kdy ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím došlo k uplynutí prekluzivní lhůty, resp. zda došlo k jejímu prodloužení o jeden rok v důsledku oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 148 odst. 2 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Krajský soud vyšel z ustálených závěrů Nejvyššího správního soudu, plně dopadajících i na nyní projednávanou věc, podle nichž není splněna zákonná podmínka, aby výzva vedla k doměření daně, pokud daň byla doměřena až na základě daňové kontroly, a nikoliv již na základě výzvy. Taková výzva tudíž nemohla mít zákonem předpokládaný účinek prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok. Daňová kontrola v rozsahu zdaňovacích období říjen 2017 až duben 2018 tak byla zahájena až po uplynutí prekluzivní lhůty a tedy nezákonně. Ve vztahu ke zdaňovacímu období květen 2019 však byl posledním dnem prekluzivní lhůty 2. 8. 2021, tedy den, kdy byla podle § 87 odst. 1 daňového řádu žalobkyni oznámeno zahájení daňové kontroly. V tomto rozsahu tak byla kontrola zahájena včas (a podle § 148 odst. 3 daňového řádu běžela nová lhůta pro stanovení daně).

pokračování

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[7] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal proti výrokům I. a III. rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud v tomto rozsahu napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Namítl, že krajský soud neučinil žádné vlastní závěry ohledně nyní projednávané věci, nýbrž z důvodu podobnosti pouze odkázal na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku z 5. 3. 2020, čj. 1 Afs 441/2019-29.

[9] Zároveň stěžovatel s těmito závěry ohledně výkladu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu nesouhlasí ani věcně. Jelikož si je ale vědom, že jde o ustálenou judikaturu, navrhl, aby Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci předložil otázku výkladu naplnění podmínek pro prodloužení lhůty pro stanovení daně v případě výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení a následně vedené daňové kontroly k rozhodnutí rozšířenému senátu. Aby výzva k podání dodatečného daňového tvrzení vedla k doměření daně, a byla tak způsobilá prodloužit prekluzivní lhůtu pro stanovení daně, musí podle uvedené judikatury mezi výzvou a doměřením daně existovat blízká věcná a časová souvislost. Stěžovatel je přesvědčený, že jím zahájená daňová kontrola v nyní projednávané věci tyto požadavky naplňuje. Daňovou kontrolu totiž zahájil za účelem odstranění pochybností podle § 89 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, a to ohledně stejných skutečností, které byly žalobkyni sděleny ve výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení. V tomto ohledu není žádný rozdíl mezi postupem k odstranění pochybností, kdy jsou podle Nejvyššího správního soudu účinky výzvy zachovány, a daňovou kontrolou, kdy naopak zachovány nejsou. V obou případech je předmětem vždy jen samotný uplatněný nárok na vrácení spotřebované daně a daňová kontrola tak nepředstavovala citelnější omezení žalobkyně. V nynější věci nic nenasvědčuje tomu, že daňová kontrola byla zahájena toliko účelově, z důvodu přerušení lhůty pro stanovení daně. Nešlo ani o kontrolu namátkovou, neboť navazovala na daňovou kontrolu ve vztahu k předchozím zdaňovacím obdobím. Podle stěžovatele tak skutkové okolnosti nyní projednávané věci nesvědčí závěru, že věcná a časová souvislost výzvy s doměřením daně byla zahájením daňové kontroly přerušena.

[10] Dále stěžovatel nesouhlasí s obecným závěrem, že daňovou kontrolu je možné zahájit jen v původní lhůtě pro stanovení daně. Namítl, že pokud by tento závěr platil vždy, bez možnosti jej modifikovat podle konkrétních skutkových okolností projednávané věci, mohl a musel by správce daně po uplynutí původní lhůty za účelem dokazování vždy volit jen postup k odstranění pochybností, a to i v situacích, kdy je podle judikatury Nejvyššího správního soudu vhodným nástrojem zásadně daňová kontrola.

[11] Žalobkyně ve svém vyjádření navrhla zamítnutí kasační stížnosti. Stěžovatelovy námítky se pohybují v hypotetické rovině bez vztahu k nyní projednávané věci, a proto není důvod k postoupení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Jelikož stěžovatel zahájil daňovou kontrolu až sedm měsíců po reakci žalobkyně na výzvy, nelze rozhodně mluvit o blízké časové souvislosti mezi výzvou a doměřením daně.

## III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se zabýval nejprve námitkou, že krajský soud neučinil žádné vlastní závěry ohledně nyní projednávané věci a pouze odkázal na závěry rozsudku čj. 1 Afs 441/2019-29. V podstatě jde totiž o námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů.

[14] Nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou tedy zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, kterými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je však vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí (rozsudky NSS z 24. 4. 2023, čj. 8 As 295/2021-35, bod 28 a další tam citovaná judikatura, a z 29. 3. 2023, čj. 8 As 88/2021-87, bod 24).

[15] Tak závažnou vadou však napadený rozsudek netrpí. Tato námitka je zřejmým odrazem stěžovatelova nesouhlasu s věcnými závěry krajského soudu. Tvrzený nedostatek v přezkoumatelnosti napadeného rozsudku zjevně nebránil stěžovateli vést věcnou polemiku se závěry soudu a nebrání ani Nejvyššímu správnímu soudu v přezkumu napadeného rozsudku. Předně ale není pravda, že krajský soud neučinil žádné vlastní závěry ohledně skutkových okolností nyní projednávané věci. Tyto okolnosti shrnuje nejen v narativní části rozsudku, ale i v části obsahující závazný právní názor, konkrétně v bodech 19 a 28 až 30. Na podkladě konkrétních skutkových a právních okolností, jež byly podle jeho názoru shodné s případem řešeným v rozsudku čj. 1 Afs 441/2019-29, pak učinil vlastní závěry pro nyní projednávanou věc. Z odůvodnění napadeného rozsudku jsou tak jasně seznatelné úvahy, jimiž se krajský soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek, jakož i způsob, jímž se komplexně vyrovnal s podstatou projednávané věci včetně argumentů účastníků řízení. Samotná okolnost, že krajský soud v podstatné míře vyšel z judikatury Nejvyššího správního soudu, nemůže založit nepřezkoumatelnost nyní napadeného rozsudku. Námitka je tak nedůvodná.

[16] Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu *se lhůta pro stanovení daně 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* (pozn. podtržení NSS).

[17] Stěžovatel vyjádřil věcný nesouhlas s výkladem § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu zastávaným Nejvyšším správním soudem, podle nějž výzva k podání dodatečného daňového tvrzení (po níž následuje daňová kontrola, na základě jejíchž výsledků byla vyměřena daň), nevede k doměření daně a není tak způsobitelná prodloužit lhůtu pro stanovení daně o jeden rok.

[18] Předně je třeba poukázat na to, že z kasační stížnosti není jednoznačně zřejmé, zda stěžovatel s ustáleným výkladem nesouhlasí a hodlá jej překonat (třetí a čtvrtý odstavec na str. 3 kasační stížnosti), nebo zda jej respektuje a je „jen“ přesvědčený, že se specifické skutkové okolnosti nynější věci odlišují (poslední odstavec na str. 6 a první na str. 7), či zda naplňují judikaturou dovozené podmínky pro prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok (předposlední odstavec na str. 3 a druhý až čtvrtý na str. 6).

pokračování

[19] Jak upozornil sám stěžovatel, jde o ustálenou a jednoznačnou judikaturu Nejvyššího správního soudu založenou na racionálních a logických důvodech. Závěry ustálené judikatury dopadají plně i na nyní projednávanou věc a Nejvyšší správní soud se s nimi i nyní ztotožnil. Ani ve světle kasačních námitek proto neshledal důvody pro postoupení věci k rozhodnutí rozšířenému senátu podle § 17 s. ř. s.

[20] Nejvyšší správní soud uvádí, že jeho ustálená rozhodovací praxe se již vypořádala i s podstatou kasační argumentace nynějšího stěžovatele. Již z rozsudku z 30. 4. 2015, čj. 2 Afs 1/2015-49, č. 3245/2015 Sb. NSS, bod 36, jednoznačně plyne, že byla-li daň doměřena až na základě následně vedené daňové kontroly, není naplněna hypotéza § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu a k prodloužení lhůty k stanovení daně nedochází. Tento jednoznačný závěr byl v poslední době beze zbytku potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu z 24. 2. 2023, čj. 3 Afs 360/2021-46 (body 14 až 20 a další tam citovaná judikatura). Z hlediska nyní uplatněných kasačních námitek je zcela stěžejní, že na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, jsou-li výzva k podání dodatečného daňového tvrzení a daňová kontrola fakticky časově a věcně úzce provázané na základě toho, že daňová kontrola byla zahájena v rádech jen několika týdnů po vydání výzvy, a ohledně stejných skutečností, které byly sděleny ve výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení (bod 19 posledně uvedeného rozsudku a další tam uvedená judikatura).

[21] Rozhodné není ani to, že stěžovatel zahájil daňovou kontrolu za účelem odstranění pochybností podle § 89 odst. 4 daňového řádu. Stále jde o (klasickou) daňovou kontrolu ve smyslu § 85 a násl. tohoto zákona jako nejsilnější a nejkomplexnější kontrolní postup, jež má správce daně k dispozici (usnesení rozšířeného senátu NSS z 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, bod 58), a jehož předmět a rozsah nejsou omezeny účelem, k němuž slouží postup k odstranění pochybností. Ten má být rychlý a z hlediska průběhu dokazování zásadně jednoduchý (srov. body 38 a 40 důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb., jímž byl změněn mj. i § 89 odst. 4 daňového řádu).

[22] Jelikož daňová kontrola slouží ke komplexnímu postupu správce daně vůči daňovému subjektu, není pravda, jak se snaží tvrdit stěžovatel, že mezi ní a postupem k odstranění pochybností není v podstatě žádný rozdíl. Oproti postupu k odstranění pochybností totiž daňová kontrola daňový subjekt citelně zasahuje (viz bod 18 rozsudku čj. 1 Afs 441/2019-29). Je-li stěžovatel přesvědčen, že v nyní projednávané věci sloužila daňová kontrola toliko k prověření uplatněného nároku na vrácení spotřební daně, a proto nepředstavovala citelnější omezení žalobkyně oproti postupu k odstranění pochybností, není Nejvyššímu správnímu soudu jasné, proč tedy stěžovatel ne zvolil „pouze“ postup k odstranění pochybností, při němž by účinky výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení zůstaly zachovány. Ze správního spisu však plyne, že stěžovatel si byl dobře vědom skutečnosti, že „pouhý“ postup k odstranění pochybností není na místě, neboť „*bude ohledně dodatečně tvrzené daně potřeba provést rozsáhlé dokazování vymykající se postupu k odstranění pochybností*“, a proto se „*rozhodl provést daňovou kontrolu*“ (str. 5 a 6 vyrozumění o vyřízení stížnosti ze 17. 9. 2021). Citelnější zásah daňové kontroly do sféry žalobkyně jako daňového subjektu tedy uznal sám stěžovatel. Jeho kasační argumentace je tak ve své podstatě v rozporu s jeho předchozím postupem vůči žalobkyni. V tomto ohledu je rovněž zcela bez významu, že daňová kontrola nebyla zahájena účelově, z důvodu pouhého přerušování lhůty pro stanovení daně, a že nešlo o kontrolu namátkovou. Ostatně, krajský soud to v napadeném rozsudku netvrdil ani nenaznačoval.

[23] Stěžovatelova obsáhlá kasační argumentace, jíž vysvětluje svůj nesouhlas s obecným závěrem, že daňovou kontrolu je možné zahájit jen v původní lhůtě pro stanovení daně, se zcela míjí s podstatou nyní projednávané věci a tedy i s rozhodovacími důvody, na nichž krajský soud vystavěl své závěry. Krajský soud v bodě 23 skutečně citoval, a zvýraznil, i tu pasáž rozsudku čj. 1 Afs 441/2019-29, podle níž lze daňovou kontrolu zahájit pouze v původní lhůtě pro stanovení daně. Pro nyní projednávanou věc z ní však nečinil žádné skutkové ani právní závěry, neboť tato otázka vůbec nebyla relevantní. Na nynější věc krajský soud aplikoval pouze ty závěry uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu, podle nichž nedošlo oznámením výzev k podání dodatečného daňového tvrzení k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok, neboť na tyto výzvy navazovala daňová kontrola a až na jejím základě došlo k doměření spotřební daně. Podstatné tedy nebylo to, zda byla daňová kontrola zahájena v původní (tříleté), či až prodloužené, resp. nové prekluzivní lhůtě pro stanovení daně, nýbrž jen a pouze to, že byla zahájena až po uplynutí této lhůty, jelikož nedošlo k jejímu prodloužení postupem podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Tyto kasační námitky jsou tak nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. (srov. rozsudek čj. 8 As 295/2021-35, bod 35).

[24] Aniž to má význam pro rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v nyní projednávané věci, je vhodné na okraj poukázat na to, že lhůta pro podání daňového přiznání k uplatnění nároku na vrácení daně (zde podle § 57 odst. 15 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2018) je lhůtou procesní, a proto se na ni uplatní i § 33 odst. 4 daňového řádu, věty před středníkem (*případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den*). Pokud tedy krajský soud v tabulce v bodě 28 svého rozsudku uvádí, kdy u jednotlivých zdaňovacích období skončila dvouměsíční lhůta pro podání daňových přiznání (a současně počala běžet lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu), nemohlo k tomu dojít u zdaňovacího období leden 2018 na Velikonoční pondělí 2. 4. 2018, ale až následující pracovní den v úterý 3. 4. 2018, a u zdaňovacího období březen 2018 v sobotu 2. 6. 2018, ale až v pondělí 4. 6. 2018.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[25] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[26] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně naopak úspěch měla, a proto jí Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení přiznal.

[27] Náklady řízení o kasační stížnosti spočívají v odměně daňového poradce (§ 35 odst. 2 s. ř. s.), která zahrnuje odměnu za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu] spočívající v sepsání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Součástí odměny je i paušální částka ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Odměna daňového poradce za řízení o kasační stížnosti činí 3 400 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o 714 Kč. Náklady řízení o kasační stížnosti činí celkem 4 114 Kč.

pokračování

[28] Stěžovatel je povinen žalobkyni zaplatit náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Ing. Libora Volfa, daňového poradce (§ 149 odst. 1 o. s. ř.).

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

V Brně 15. června 2023

Jitka Zavřelová  
předsedkyně senátu