



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Martina Kopy a Mariana Kokeše ve věci

žalobkyně: **DVOŘÁK TRUCK – SERVIS s.r.o.**, IČO: 02461587
se sídlem Karlov 1119, 594 01 Velké Meziříčí
zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Hajdučkem
se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, 158 00 Praha 5

proti
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
se sídlem Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 12. 2021, č. j. 76856/21/7100-40110-102076,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Podstata věci

1. Žalobkyně napadla u soudu rozhodnutí žalovaného ve věci nařízení přezkumu platebního výměru vydaného Finančním úřadem pro Kraj Vysočina, který žalobkyni vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. Žalobkyně má za to, že

přezkumné řízení již nebylo možné nařídit, protože marně uplynula lhůta pro stanovení daně. Žalovaný nesouhlasí. Podle soudu nejsou žalobní námitky důvodné.

II. Skutkové okolnosti a rozhodnutí správních orgánů

2. Finanční úřad pro Pardubický kraj zahájil dne 14. 3. 2017 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla také daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016. Daňovou kontrolu však zahájil před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového přiznání za toto zdaňovací období, tedy i před vyměřením daně za toto období.
3. Dne 30. 6. 2017 – v průběhu daňové kontroly – podala žalobkyně k Finančnímu úřadu pro Kraj Vysočina („správce daně“) řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016. Na jeho základě správce daně vyměřil žalobkyni „konkludentním“ platebním výměrem č. j. 1269620/17/2913-00551-706130 ze dne 11. 7. 2017 („platební výměr“), daň z příjmů právnických osob ve výši 349 410 Kč.
4. Později dne 23. 1. 2019 – na základě výsledku daňové kontroly – vydal správce daně dodatečný platební výměr, kterým žalobkyni doměřil z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 vyšší o částku 694 925 Kč. Zároveň jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 138 985 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které Odvolací finanční ředitelství zamítlo dne 1. 10. 2020. Žaloba proti tomuto rozhodnutí je předmětem soudního řízení vedeného u zdejšího soudu pod sp. sn. 29 Af 64/2020.
5. V souvislosti s odvoláním podaným ve věci dodatečného platebního výměru Odvolací finanční ředitelství shledalo důvod pro nařízení přezkumu platebního výměru z července 2017. Proto dne 4. 6. 2021 podalo správci daně podnět podle § 121 odst. 3 daňového řádu. Odvolací finanční ředitelství mělo za to, že došlo k nesprávnému vyměření daně konkludentním platebním výměrem podle § 140 odst. 1 daňového řádu, přestože probíhala daňová kontrola zahájená ještě před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2016.
6. Správce daně dne 28. 6. 2021 postoupil podnět Odvolacímu finančnímu ředitelství coby nejbližší nadřízenému správci daně. Po předběžném posouzení Odvolací finanční ředitelství dospělo k závěru, že správce daně vydal platební výměr v rozporu s právními předpisy. Započetí daňové kontroly vylučovalo v případě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 možnost vyměření daně podle § 140 odst. 1 daňového řádu. K vyměření daně mělo dojít až na základě řádného daňového tvrzení a výsledku daňové kontroly. Protože Odvolací finanční ředitelství shledalo podnět jako důvodný, rozhodnutím ze dne 11. 8. 2021, č. j. 30670/21/5200-11433-706599 („rozhodnutí o nařízení přezkumu“), nařídilo správci daně přezkoumání platebního výměru.
7. Žalobkyně se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu neúspěšně odvolala. Namítala, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 běžela ode dne zahájení daňové kontroly, tj. od 14. 3. 2017 a marně uplynula dnem 14. 3. 2020. Po tomto datu již nebylo možné nařídit přezkumné řízení.
8. Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 12. 2021, č. j. 76856/21/7100-40110-102076 („rozhodnutí žalovaného“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí o nařízení přezkumu.

III. Žaloba

9. Žalobkyně s odkazem na § 139 odst. 1 daňového řádu namítá, že vydání platebního výměru po zahájení daňové kontroly není vadou, která by měla vést k nařízení přezkumu. K němu nemohlo dojít ani proto, že ve věci daně z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2017 (žalobkyně zřejmě měla na mysli období 2016, pozn. soudu) již pravomocně rozhodlo Odvolací finanční ředitelství dne 1. 10. 2020 a soudní řízení v této věci dosud neskončilo.
10. Podle žalobkyně v její situaci vůbec nelze provádět přezkumné řízení podle § 121 daňového řádu, ale je třeba postupovat podle § 124 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 62 soudního řádu správního, který je v tomto případě *lex specialis*. Nynější postup správce daně odporuje zásadě minimalizace nákladů daňového subjektu.
11. Přezkum platebního výměru nelze provést také proto, že ho správce daně dne 3. 7. 2017 nedoručil. Nelze uplatnit fikci doručení podle § 140 daňového řádu z důvodu zahájené daňové kontroly, která vylučuje doručování fikcí.
12. Lhůta pro stanovení daně uplynula tři roky od zahájení daňové kontroly, tj. dne 14. 3. 2020. Žalobkyně v tomto ohledu odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech *Česká síť a Fitness Pro*. Žalobkyně nesouhlasí s výkladem žalovaného, který se opírá o § 38r zákona o daních z příjmů. Poukazuje na to, že Finanční úřad pro Jihomoravský kraj vyměřil žalobkyni rozhodnutím z dubna 2014 daňovou ztrátu za zdaňovací období 2013. Tu žalobkyně uplatnila jako položku snižující základ daně za zdaňovací období 2014. Daňovou ztrátu lze jako odečitatelnou položku uplatnit pouze jednou. Žalobkyně ji proto nemohla uplatnit za zdaňovací období 2015 a 2016.
13. Žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015–74 (a další navazující judikaturu), ze kterého plyne, že pro počítání lhůty pro doměření daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, není rozhodné, jestli daňový subjekt daňovou ztrátu v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní. Roli hraje, že tak podle zákona učinit může. Z toho žalobkyně dovozuje, že pokud daňovou ztrátu nemohla uplatnit v dalších zdaňovacích obdobích, nemůže se na její situaci uplatnit § 38r zákona o daních z příjmů, ale pouze § 148 daňového řádu. U daní za zdaňovací období, v nichž ztrátu coby odečitatelnou nelze uplatnit, protože už uplatněna byla, není k úpravě prodloužení obecných lhůt pro stanovení daně žádný rozumný důvod.
14. Žalobkyně nesouhlasí s názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021–35, který se týká výkladu § 38r zákona o daních z příjmů. Plyne z něj, že pro délku lhůty ke stanovení daně je rozhodná skutečnost, která stojí na počátku běhu této lhůty (možnost odečíst daňovou ztrátu). Nelze ji přizpůsobovat skutečností, které mohou fakticky nastat teprve v jejím průběhu a které nadto může posléze poplatník svými úkony a legitimně zpětně měnit (mimo jiné z důvodu jeho možnosti zpětné korekce vlastního původního tvrzení ohledně daňové ztráty, kterou je následně nutné promítnout v navazujících zdaňovacích obdobích).
15. Podle žalobkyně jsou závěry Nejvyššího správního soudu chybné, protože pokud poplatník uplatní daňovou ztrátu jako odečitatelnou položku v prvním zdaňovacím období, ve kterém tak může učinit, lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání trvá až do pátého roku. Daňovému subjektu poskytuje dostatečný časový prostor pro dodatečnou změnu svého daňového tvrzení. Pokud poplatník k důsledku své volby odečíst ztrátu v prvním roce

přichází o možnost ji uplatnit v posledním z pěti let, pak v tom nelze spatřovat nespravedlnost, protože jde o důsledek jeho volby.

16. Úvaha Nejvyššího správního soudu, že není možné, aby se jednou rozběhla prekluzivní lhůta zkrátila jen v důsledku právního jednání jedné ze stran právního vztahu se míjí s konstrukcí § 148 daňového řádu. K takovému zkrácení dochází pravidelně například tím, že daňový subjekt nepodá dodatečné přiznání na daň nižší, ačkoliv by mohl, nebo vezme zpět žalobu v řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

17. Výklad žalobkyně k § 38r zákona o daních z příjmů je v rozporu s jeho zněním a smyslem. Žalobkyně opomněla, že korekce daňového tvrzení se může týkat nejenom zdaňovacího období, ve kterém byla daňová ztráta fakticky uplatněna, ale i zdaňovacího období, ve kterém daňová ztráta vznikla a též zdaňovacích období, ve kterých bylo možné daňovou ztrátu uplatnit. Možnost korekce se navíc týká nejenom daňového subjektu ale také správce daně. Výklad zastávaný Nejvyšším správním soudem je logický, rozumný a souladný se zásadou právní jistoty.
18. Ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů oproti obecné úpravě v daňovém řádu stanoví pro vymezený okruh případů speciální pravidlo, které určuje konec lhůty pro stanovení daně, zatímco její počátek upravuje § 148 odst. 1 daňového řádu. To potvrzuje i judikatura (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40).
19. S ohledem na povahu délky lhůty pro uplatnění daňové ztráty, která přesahuje základní obecnou délku lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu, zákonodárce ve vazbě na daňovou ztrátu coby položku odčitatelnou od základu daně záměrně upravil speciální právní úpravou v zákoně o daních z příjmů délku základní lhůty pro stanovení daně. Problematika pravomocného stanovení a uplatňování daňové ztráty objektivně vyžaduje delší základní lhůtu pro stanovení daně. Možnost uplatnění daňové ztráty a jejího rozložení do bezprostředně následujících pěti zdaňovacích období podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů ze strany daňového subjektu vyvažuje možnost správních orgánů prověřovat daňové povinnosti za období, v němž daňovou ztrátu vykázal, a za období, ve kterých ji lze následně uplatnit. Podle žalovaného proto lhůta pro stanovení daně za období 2016 dosud neuplynula.
20. Zároveň zde byly zákonné podmínky pro nařízení přezkumného řízení. Žalovaný souhlasí se žalobkyní, že v případě zahájené daňové kontroly musí správce daně výsledek vyměření oznámit platebním výměrem, protože nelze uplatnit výjimku uvedenou v § 140 odst. 1 daňového řádu pro jeho fiktivní doručení. Není však na úvaze správce daně, jakou cestou se po podání řádného daňového přiznání vydá, pokud již zahájil daňovou kontrolu. V této situaci měl správce daně vyčkat skončení daňové kontroly a daň vyměřit na základě řádného daňového přiznání a výsledku daňové kontroly. Tím, že správce daně zahájil úkony směřující ke správnému zjištění a stanovení daně, a v průběhu tohoto postupu daň vyměřil, aniž by znal její skutečnou výši, neboť neznal výsledek daného postupu, zatížil konkludentní rozhodnutí vadou. Bylo proto nutné ho přezkoumat.
21. Konkludentní vyměření daně vedlo ke vzniku vad u navazujících úkonů správních orgánů, zejména dodatečného platebního výměru, kterým správce daně žalobkyni doměřil daň.

Žalovaný nesouhlasí, že by přezkumu platebního výměru z července 2017 bránila skutečnost, že ve věci daně z příjmů právnických osob za období 2016 již pravomocně rozhodlo Odvolací finanční ředitelství svým rozhodnutím ze dne 1. 10. 2020, které je aktuálně taky předmětem soudního přezkumu.

22. Na možnost přezkumu nemá vliv ani to, že správce daně platební výměr žalobkyni nedoručil. Přezkoumat lze i rozhodnutí, které se nemusí oznamovat daňovému subjektu.
23. Provedení přezkumného řízení podle § 121 a násl. daňového řádu nebrání probíhající soudní řízení. Pokud existuje reálná možnost, že nezákonné rozhodnutí bude změněno či zrušeno ve správním řízení – např. v řízení o mimořádném opravném prostředku podle § 121 a násl. daňového řádu – pak má soud možnost soudní řízení přerušit a dát správnímu orgánu příležitost zjednat nápravu.

V. Jednání před soudem

24. Dne 3. 10. 2023 proběhlo ve věci jednání. Zástupce žalobkyně zdůraznil zejména námitku nedoručení platebního výměru. Ve zbytku odkázal na písemnou podobu žaloby. Na své písemné vyjádření k žalobě poté odkázal i zástupce žalovaného. Žádná ze stran neměla důkazní návrhy, proto soud neprováděl dokazování. Zástupci žalobkyně i žalovaného následně vznesli své závěrečné návrhy. Soud po nich přerušil jednání za účelem porady senátu a přípravy rozsudku, který téhož dne vyhlásil.

VI. Hodnocení věci

25. Žaloba **není důvodná**.
26. Soud se zabýval tím, zda v případě žalobkyně (i) bylo možné nařídit přezkumné řízení s ohledem na plynutí lhůt pro stanovení daně, a (ii) zda tu byly zákonné podmínky pro nařízení přezkumu.

a. K marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně nedošlo

27. Žalobkyně má za to, že lhůta pro stanovení daně uplynula 14. 3. 2020, tj. tři roky po zahájení daňové kontroly. Žalovaný má naopak za to, že lhůta pro stanovení daně v době nařízení přezkumu neuplynula, protože její běh pak ovlivnila daňová ztráta vyměřená za část zdaňovacího období 2013, kterou žalobkyně mohla uplatnit v následujících pěti zdaňovacích obdobích.
28. Podle § 122 odst. 3 daňového řádu lze přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Běh lhůt pro stanovení daně upravuje § 148 daňového řádu. Podle jeho prvního odstavce činí lhůta pro stanovení daně tři roky. 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. Podle třetího odstavce platí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
29. Na určení konce lhůty pro stanovení daně má však v případě žalobkyně vliv i daňová ztráta, vyměřená za zdaňovací období roku 2013. Žalobkyně ji mohla uplatnit v pěti bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Na tyto případy totiž dopadá speciální (delší) lhůta pro stanovení daně upravená v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Podle první věty

tohoto ustanovení ve znění rozhodném v době vzniku daňové ztráty platilo: „Lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, *lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.*“ (důraz doplnil soud).

30. Ustálená judikatura vychází z toho, že pro počítání lhůty ke stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů není rozhodné, zda daňový subjekt vyměřenou daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015-74, ze dne 9. 9. 2019, č. j. 7 Afs 134/2019-20, ze dne 16. 4. 2020, č. j. 1 Afs 376/2019-38).
31. I v rozsudku ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35, na který ve své žalobě odkazuje žalobkyně, Nejvyšší správní soud uvedl, že „Délku lhůty pro stanovení daně je tak třeba vázat na skutečnost, která stojí na počátku běhu této lhůty (možnost odečíst daňovou ztrátu), nikoli ji přizpůsobovat skutečností, které mohou fakticky nastat teprve v jejím průběhu a které mohou být nadto posléze úkony poplatníka legitimně zpětně měněny. Jedině taková konstrukce lhůty je logická, rozumná a ctí právní jistotu“ (viz bod 17). Nejvyšší správní soud v tomto ohledu poukazyval zejména na možnost poplatníka zpětně korigovat vlastní původní tvrzení ohledně výše daně, resp. daňové ztráty, kterou je následně možné promítnout v navazujících zdaňovacích obdobích. Právě tato specifika daňového řízení je třeba zohlednit při výkladu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, který vychází z potenciality uplatnění daňové ztráty, nikoliv z toho, zda ji daňový subjekt fakticky uplatnil.
32. Žalobkyně dezinterpretuje jasné závěry judikatury. Proto nemá pravdu, pokud tvrdí, že se toto ustanovení na její případ neuplatní, protože daňovou ztrátu vzniklou za období 2013 uplatnila v nejbližším možném zdaňovacím období roku 2014, a tím pádem ji nemohla uplatnit v obdobích následujících. *Z judikatury jasně plyne, že moment faktického uplatnění daňové ztráty nebo její části nemá vliv na běh lhůty pro stanovení daně.* Pro její konec bude vždy rozhodné poslední zdaňovací období, za které daňovou ztrátu ještě lze uplatnit. Nebude se odvíjet od konkrétního období, v němž daňový subjekt daňovou ztrátu uplatní. To jasně potvrzuje například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, podle kterého „[l]hůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla ztráta, tedy obecně (tj. bez jakýchkoliv případných dalších okolností majících vliv na její běh) skončí po uplynutí lhůty pro stanovení daně týkající se posledního (pátého) zdaňovacího období, v němž mohla být daňová ztráta uplatněna, *at' už daňový subjekt daňovou ztrátu fakticky uplatnil v kterémkoliv z těchto pěti zdaňovacích období*“ (viz bod 26, důraz doplnil soud). Argumentace žalobkyně proto nemůže obstát.
33. Lze naopak přisvědčit žalovanému, delší lhůta pro stanovení daně v případě, že dochází k uplatnění daňové ztráty, odráží možnost daňového subjektu rozložit uplatnění této daňové ztráty do poměrně dlouhého období. Soud proto považuje za logické, že i správní orgány v tomto případě disponují delším časovým rámcem pro prověřování plnění daňových povinností. To potvrzuje i důvodová zpráva k zákonu č. 72/2000 Sb., který do zákona o daních z příjmů doplnil § 38r. Důvodová zpráva poukazuje na nezbytnost prodloužení lhůt pro vyměření při uplatnění odpočtu daňové ztráty od základu daně (možnost až v sedmi následujících letech).

34. Výklad Nejvyššího správního soudu tak oběma stranám poskytuje dostatečnou právní jistotu v podobě objektivně daného a jasně definovaného časového prostoru pro vzájemné vypořádání právních vztahů plynoucích z daňových povinností.
35. Posledním zdaňovacím obdobím, ve kterém žalobkyně mohla uplatnit daňovou ztrátu za období 2013, bylo období roku 2018. Lhůta pro podání řádného daňového přiznání za toto zdaňovací období uplynula dnem 1. 7. 2019. Tento den proto začala běžet tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu. Je proto zřejmé, že v době vydání rozhodnutí o nařízení přezkumu (11. 8. 2021) tato lhůta ještě neuplynula. Odvolací finanční ředitelství proto nenařídilo přezkum po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

b. Byly zde podmínky pro nařízení přezkumu rozhodnutí (platebního výměru)

36. Podle § 121 odst. 1 daňového řádu platí, že „[s]právce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží“.
37. Přezkumné řízení je tradičním dozorcím prostředkem, který slouží k ochraně zákonnosti rozhodnutí správních orgánů (správce daně), jehož prostřednictvím dochází k nápravě zásadních právních vad způsobujících nezákonnost rozhodnutí. Nadřízený správní orgán v souladu se zásadou oficiality, a zároveň zákonnosti a rovnosti, dbá o to, aby se ve správním řízení (daňovém řízení) pokud možno každá nezákonnost odstranila, a aby se zachovala souladnost postupů, včetně interpretace a aplikace právních předpisů, u podřízených správních orgánů (i uvnitř finanční správy). Přezkumné řízení je jediným prostředkem nápravy vadných (nezákonných) právních závěrů správce daně v případě nezměněných skutkových okolností. Důvodem pro nařízení přezkumu rozhodnutí je tedy rozpor s právním předpisem. Za takový rozpor se typicky považuje použití zákonného ustanovení nedopadajícího na posuzovanou situaci nebo odklon podřízeného orgánu od aplikační praxe nadřízeného orgánu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016-62).
38. Za rozpor s právním předpisem ve smyslu citovaného ustanovení lze považovat i podstatné vady řízení, v důsledku čehož může přezkum rozhodnutí vyvolat nejen obsah rozhodnutí, ale i řízení a postupy, které tomuto rozhodnutí předcházely (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 6. 2020, č. j. 31 Af 85/2018-151).
39. Zároveň je nutné mít na paměti, že řízení o přezkumu rozhodnutí se rozpadá do dvou fází: v první dochází k zahájení přezkumného řízení; v následující k samotnému přezkumu rozhodnutí. V první fázi přezkumného řízení se předběžně posuzuje zákonnost rozhodnutí, ve druhé fázi se může či nemusí tento závěr prokázat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2016, č. j. 6 Afs 161/2016-38). Zákonou podmínkou pro nařízení přezkumu rozhodnutí (iniciační fáze) je tvrzený rozpor s právním předpisem, který je nutné v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí vymezit. Podmínkou pro zrušení či změnu přezkoumávaného rozhodnutí je prokázaná nezákonnost. Jakkoliv se tedy nemusí být v první fázi nezákonnost nade vší pochybnost prokázat, z odůvodnění rozhodnutí o nařízení přezkumu musí být patrné, v čem správce daně spatřuje rozpor s právními předpisy, tedy jaká úvaha jej vedla (jak věc předběžně posoudil) k nařízení přezkumu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016-62).

40. Těmto dvěma fázím pak odpovídá způsob, jakým může soud přezkoumávat první z nich, tj. rozhodnutí o nařízení přezkumu podle § 121 odst. 1 daňového řádu. Postrádalo by totiž smysl, pokud by se v této fázi soud zabýval otázkami, které mají být teprve předmětem vlastního přezkumného řízení a předjímal možný závěr meritorního posouzení věci. V soudním přezkumu rozhodnutí o nařízení přezkumu může soud zkoumat pouze to, zda existovaly podmínky pro jeho nařízení, tedy zda po předběžném posouzení bylo možné dospět k závěru, že původní rozhodnutí odporuje zákonu. Soudní přezkum se tak omezuje v zásadě na otázku, zda správce daně v rozhodnutí o nařízení přezkumu adekvátně odůvodnil, proč dospěl k závěru, že původní rozhodnutí není v souladu se zákonem, případně mu předcházel vadný procesní postup. Předmětem přezkumu tu může být pouze otázka, zda předpoklady, jež správce daně v tomto rozhodnutí vymezil, odůvodňují závěr o možném porušení zákona.
41. Soudní ochrana zde směřuje k ochraně daňového subjektu před porušením zákazu libovůle. Soud zkoumá, zda daňové orgány vymezily konkrétní nezákonnost, kterou opřely o konkrétní zjištění a úvahy, a zda takto tvrzená nezákonnost pojmově může být důvodem pro nařízení přezkumu rozhodnutí podle § 121 a násl. daňového řádu.
42. Důvod nařízení přezkumného řízení v tomto případě spočíval v tom, že ze strany správce daně mělo dojít k porušení § 140 odst. 1 daňového řádu při vyměření daně z příjmů právnických osob žalobkyni konkludentním platebním výměrem, přestože probíhala na totožné dani za totožné zdaňovací období daňová kontrola.
43. Problém zde konkrétně vznikl tím, že daňová kontrola zdaňovacího období 2016 byla zahájena dříve, než uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání. Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí o nařízení přezkumu poukazuje na metodický pokyn, podle kterého sice daňovou kontrolu výjimečně lze zahájit i před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového přiznání. V takovém případě je ale nutné daň vyměřit na základě řádného daňového přiznání a výsledku daňové kontroly. Správce daně proto v případě žalobkyně nemohl vyměřit daň konkludentně podle § 140 odst. 1 daňového řádu. Měl nejprve počkat na výsledek daňové kontroly.
44. Soud souhlasí s tím, že po předběžném posouzení věci bylo možné dojít k závěru, že rozhodnutí správce daně (konkludentní platební výměr) odporuje zákonu. Podle § 140 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 platilo: „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. Platební výměr správce daně založí do spisu.“
45. V aktuálním znění toto ustanovení výslovně zmiňuje vedle postupu k odstranění pochybností i daňovou kontrolu. I předchozí znění se vykládalo tak, že výjimku z možnosti konkludentního vyměření daně je analogicky třeba vztáhnout i na daňovou kontrolu zahájenou před vyměření daně, jelikož i ta má stejné účinky na vyměření daně jako postup k odstranění pochybností (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv. *Daňový řád. Komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 514). Obdobně i důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., který novelizoval § 140 odst. 1 uvádí, že „se navrhuje zpřesňující úprava, která zohledňuje skutečnost, že platební výměr je v daném případě oznamován daňovému subjektu nejen v případě, že byl zahájen postup k odstranění pochybností, ale tím spíše v případě, že byla zahájena daňová kontrola [...]. Tato skutečnost je v současnosti nesporná a

navržená změna tedy pouze formálně potvrzuje stávající stav v zájmu vyšší právní jistoty adresátů normy.“

46. Pokud tedy správce daně vyměřil daň konkludentně v době, ve které na stejné zdaňovací období probíhala daňová kontrola, postupoval v rozporu se zákonem. To je podle soudu dostatečný důvod pro nařízení přezkumu. Podstatné je, že z rozhodnutí správních orgánů o nařízení přezkumu je dostatečně zřejmé, v čem spatřovaly nezákonnost vydaného platebního výměru a proč tedy považovaly za nezbytné provést přezkumné řízení. Zda tento nezákonný postup představoval natolik závažnou vadu, aby byl důvod ke zrušení nebo změně dotčeného platebního, je již otázkou, která má být předmětem vlastního přezkumného řízení. V tuto chvíli proto není úkolem soudu předjímat možný závěr meritorního posouzení věci.
47. Žalobkyni nelze dát za pravdu, že správce daně má na výběr, jakým způsobem vyměří daň – zda počká na výsledek daňové kontroly anebo zda přistoupí ke konkludentnímu vyměření daně. Správce daně má především povinnost postupovat tak, aby došlo ke správnému zjištění a stanovení daně. Pokud v případě zahájení daňové kontroly daňový řád vylučuje možnost vydat platební výměr konkludentně, postup správce daně, který daň přesto tímto způsobem vyměří, aniž by znal její skutečnou výši nebo výsledek daňové kontroly, jednoduše odporuje zákonu. V situaci, jaká nastala v tomto případě, mělo k vyměření daně dojít až po provedení daňové kontroly.
48. Přezkumu nebrání ani to, že Odvolací finanční ředitelství svým rozhodnutím ze dne 1. 10. 2020 pravomocně rozhodlo ve věci daně z příjmů právnické osoby za stejné zdaňovací období, za jaké správce daně vydal konkludentní platební výměr. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství se týká dodatečného platebního výměru, vydaného v návaznosti na provedenou daňovou kontrolu. Jeho zákonnost je předmětem řízení, které zdejší soud vede pod sp. zn. 29 Af 64/2020. Kromě toho byl tento dodatečný platební výměr i předmětem přezkumu (stejně jako konkludentní platební výměr). Otázku jeho zákonnosti vyvolává zejména jeho vydání v rámci daňové kontroly zahájené před uplynutím lhůty k podání řádného daňového přiznání. Byť věc sp. zn. 29 Af 64/2020 věcně souvisí s nyní projednávaným případem, každá z nich má jiný předmět řízení. Nynější rozhodnutí soudu proto nijak neovlivní úspěch nebo neúspěch věci 29 Af 64/2020 a naopak.
49. Lze sice obecně souhlasit s tím, že § 124 daňového řádu upravuje oproti obecné úpravě přezkumného řízení speciální situaci, ve které k zahájení přezkumného řízení správními orgány dojde poté, co daňový subjekt napadne dotčené rozhodnutí žalobou ve správním soudnictví. V takovém případě nelze rozhodnutí změnit v neprospěch navrhovatele (daňového subjektu). Soud pak může na dobu přezkumného řízení soudní řízení přerušit. Dojde-li k uspokojení navrhovatele, v důsledku čehož soud řízení zastaví, zůstává navrhovateli zachováno právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 3 s. ř. s.).
50. Soud však na rozdíl od žalobkyně nevidí relevanci této úpravy pro nyní projednávanou věc, jejímž předmětem je rozhodnutí o nařízení přezkumu konkludentního platebního výměru. K nařízení přezkumu přitom nedošlo v rámci zahájeného soudního řízení, protože dotčený platební výměr žalobkyně nenapadla žalobou. To, že v době nařízení přezkumu probíhalo soudní řízení ve věci dodatečného platebního výměru, nemá z pohledu přezkumu konkludentního platebního výměru význam. Případný nárok žalobkyně na náhradu nákladů řízení věci vedené pod sp. zn. 29 Af 64/2020 napadené rozhodnutí o nařízení přezkumu nijak neovlivní.

51. Stejně tak není důvodná ani námitka, že přezkumné řízení nelze zahájit, protože platební výměr nebyl žalobkyni doručen. Přezkoumat lze jakékoliv rozhodnutí, nezávisle na tom, zda se daňovému subjektu oznamuje nebo ne. U konkludentního platebního výměru, který se z povahy věci daňovému subjektu neoznamuje (viz § 140 odst. 1 věta první daňového řádu), by argumentace žalobkyně znamenala, že tyto platební výměry nemohou nikdy být předmětem přezkumného řízení. Nic takového ovšem ze zákonné úpravy neplyne.
52. Správní orgány proto při vydání rozhodnutí o nařízení přezkumu nepochybily. V době vydání rozhodnutí o nařízení přezkumu neuplynula lhůta pro stanovení daně. Zároveň zde existovalo konkrétní porušení zákona při vydání konkludentního platebního výměru, které odůvodňovalo zahájení přezkumu.

VII. Závěr a náklady řízení

53. Soud pro nedůvodnost žalobních námitek žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 soudního řádu správního).
54. Neúspěšná žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly (§ 60 soudního řádu správního).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 3. 10. 2023

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu