



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **EDHESSA, s. r. o.**, se sídlem Biskoupky 33, zast. JUDr. Milanem Zábržem, advokátem se sídlem Veveří 486/57, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 1. 2021, č. j. 25 Af 96/2020-48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Kasační stížností se žalobce domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým krajský soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2020, č. j. 20990/20/5300-21442-712895. Tímto rozhodnutím žalovaný k odvolání žalobce změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 24. 5. 2016, č. j. 2143571/16/3203-50524-802037, ohledně důvodu pro zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2007. Správce daně toto daňové řízení zastavil podle § 106 odst. 1 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), zatímco žalovaný toto rozhodnutí změnil tak, že řízení bylo zastaveno podle § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu.

[2] Z daňového spisu vyplývá, že žalobce dne 20. 4. 2009 podal u Finančního úřadu Brno III (původní správce daně) dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2007, v němž nárokoval nadměrný odpočet ve výši 24 846 572 Kč. Původní správce daně dospěl daně po provedeném vytykáacím řízení podle § 43 tehdejšího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“), k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet, proto dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 3. 2011, č. j. 63988/11/290511706025, doměřil žalobci za dané zdaňovací období daň z přidané hodnoty ve výši 0 Kč. Uvedený závěr odůvodnil původní správce daně tím, že žalobce neodstranil pochybnosti ohledně oprávněnosti vykázaného odpočtu, protože přes výzvy původního správce daně nepředložil žádné doklady, kterými by správnost údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání prokázal. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, ve kterém zdůraznil, že sice nebyl vystaven formální daňový doklad, ale ke zdanitelnému plnění došlo. Tvrdil, že uskutečnění zdanitelného plnění doložil „Smlouvou o smlouvě budoucí a o zajištění závazku převodem vlastnického práva“, uzavřenou dne 23. 3. 2007 mezi společnostmi BGC DEVELOPERS, a.s. a žalobcem. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí tehdejší Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 3. 12. 2012, č. j. 18230/12-1303-703609, zamítlo a rozhodnutí původního správce daně potvrdilo. Podle odůvodnění odvolacího rozhodnutí žalobce nesplnil tři podmínky pro přiznání nároku na odpočet, a to, že došlo ke zdanitelnému plnění, že toto plnění využil pro svou ekonomickou činnost, a dále podmínku doložení řádně vystaveného a zúčtovaného daňového dokladu. Odvolací orgán dále ke smlouvě ze dne 23. 3. 2007 uvedl, že již byla posuzována v jiných daňových řízeních a byla shledána jako nedůvěryhodný důkazní prostředek a neplatný právní úkon, a to z důvodu jejího antedatování, podpisu osobou, která nebyla oprávněna za žalobce v té době jednat (Václav Kozel), a pro vyvádění majetku.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 10. 7. 2014, č. j. 62 Af 7/2013-103, podanou žalobu zamítl. Kasační stížnost podanou žalobcem proti uvedenému rozsudku odmítl Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 10. 10. 2014, č. j. 5 Afs 131/2014-35, jelikož nedošlo ani přes výzvu soudu k odstranění nedostatku podmínky řízení spočívající v povinném zastoupení stěžovatele bez příslušného právního vzdělání (jímž byl žalobce) advokátem. Následně Ústavní soud usnesením ze dne 8. 12. 2015, sp. zn. I. ÚS 3962/14, odmítl ústavní stížnost žalobce pro zjevnou neopodstatněnost.

[4] Dne 26. 4. 2016 podal žalobce u správce daně návrh na obnovu řízení ve věci dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2007 a současně podal nové dodatečné daňové přiznání za toto zdaňovací období, obsahově shodné s prvním dodatečným daňovým přiznáním, v němž opět uplatnil nárok na odpočet daně ve shodné výši 24 846 572 Kč. Žalobce uvedl, že dříve uplatněný nárok na odpočet původní správce daně neuznal s ohledem na závěr o neplatnosti smlouvy o smlouvě budoucí o zajištění závazku převodem práva ze dne 23. 3. 2007, na jejímž základě žalobce přijal zdanitelné plnění od společnosti BGC DEVELOPERS, a. s. Podle názoru správce daně měla být smlouva neplatná z důvodu tehdejšího omezení společnosti BGC DEVELOPERS, a. s. při nakládání s majetkem v důsledku nařízení exekuce a s tím spojeným generálním inhibitoriem. Žalobce doložil usnesení Okresního soudu Brno – venkov ze dne 8. 12. 2014, č. j. 19 Nc 5458/2007-541, v exekuční věci oprávněného města Oslavany proti povinnému G&C PACIFIC NUIE LIMITED, zastávající nařízenou exekuci, a dále usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2016, č. j. 26 Co 337/2015-161, v exekuční věci oprávněné JUDr. Kateřiny Tomkové proti povinnému městu Oslavany, kterým bylo k odvolání

pokračování

oprávněně zrušeno unesení Okresního soudu Brno – venkov ze dne 15. 12. 2014, č. j. 19 EXE 3661/2013-134, a podle kterého není důvod spojovat následky porušení generálního inhibitoria s absolutní neplatností poté, kdy došlo k zastavení exekuce, byla-li důvodem pro zastavení exekuce skutečnost, že exekuce neměla být vůbec nařízena pro nedostatek pravomoci rozhodce, který vydal exekuční titul. Žalobce zdůraznil, že předmětné zdanitelné plnění, které obdržel od společnosti BGC DEVELOPERS, a. s. spornou smlouvou ze dne 23. 3. 2007, využil pro svoji ekonomickou činnost.

[5] Správce daně (Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj) rozhodnutím ze dne 24. 5. 2016, č. j. 2143571/16/3203-50524-80203, řízení o novém dodatečném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2007 zastavil, a to podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, tedy proto, že v řízení nebylo možné pokračovat z důvodů, které stanoví zákon. Toto rozhodnutí správce daně odůvodnil tím, že dodatečným daňovým přiznáním na daň nižší jsou namítány vady v postupu správce daně, což je podle § 141 odst. 2 daňového řádu vyloučeno. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že návrh na obnovu řízení žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 12. 2016, č. j. 52308/16/5300-21442-711315, zamítl, přičemž toto rozhodnutí není předmětem nyní posuzované věci.

[6] Žalovaný na základě následného odvolání žalobce vydal rozhodnutí ze dne 20. 12. 2016, č. j. 57243/16/5300-21442-711315, kterým rozhodnutí správce daně o zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání žalobce změnil tak, že bylo toto řízení zastaveno z odlišného důvodu, a to dle § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu, tedy že dodatečné daňové přiznání žalobce je podáním ve věci, o níž již bylo pravomocně rozhodnuto. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který ji rozsudkem ze dne 23. 7. 2018, č. j. 22 Af 26/2017-55, zamítl. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že vedení daného řízení brání překážka věci rozhodnuté. Konkrétně krajský soud nesouhlasil s žalobcem, že by vydání zmiňovaných usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2016, č. j. 26 Co 337/2015-161, a Okresního soudu Brno – venkov ze dne 8. 12. 2014, č. j. 19 Nc 5458/2007-541, mohlo být novou skutečností odůvodňující opětovné podání obsahově shodného dodatečného daňového přiznání, o kterém již bylo dříve pravomocně rozhodnuto, ale za podmínek uvedených v § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu by se mohlo jednat nanejvýš o důvod pro obnovu řízení. Navíc ovšem z uvedeného usnesení Krajského soudu v Brně ani nevyplývá, že by v něm byla řešena jakékoliv otázka, kterou daňové orgány posuzovaly v řízení o prvním dodatečném daňovém přiznání žalobce, neboť se týkalo jiných účastníků a nebyla v něm ani náznakem řešena smlouva ze dne 23. 3. 2007, kterou se zabývaly daňové orgány v předchozím řízení v nyní posuzované věci. Krajský soud v Brně v tomto usnesení vyslovil pouze obecný právní závěr, podle kterého není důvod spojovat s úkonem povinného porušujícím generální inhibitorium sankci absolutní neplatnosti i poté, co došlo k zastavení exekuce, byl-li důvodem jejího zastavení nedostatek pravomoci rozhodce a exekuce neměla být vůbec nařízena. Navíc, Finanční ředitelství v Brně v nynější věci považovalo otázku porušení generálního inhibitoria za irelevantní, protože exekuce byla nařízena později (dne 21. 4. 2007), než kdy mělo dojít k uzavření předmětné smlouvy (dne 23. 3. 2007). Zmiňované usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2016, č. j. 26 Co 337/2015-161, proto nepředstavuje podle krajského soudu žádnou skutečnost, která by byla způsobila prolomit překážku věci rozhodnuté založenou zmiňovaným pravomocným rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 3. 12. 2012, č. j. 18230/12-1303-703609, ve věci prvního dodatečného daňového přiznání žalobce.

[7] Rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu však byly na základě kasační stížnosti žalobce rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 2 Afs 316/2018-35, zrušeny a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud přisvědčil žalobci, že v souladu s § 117 odst. 2 daňového řádu má podání dodatečného daňového přiznání přednost před návrhem na obnovu řízení. Podle Nejvyššího správního soudu podmínkou zastavení daňového řízení pro překážku věci rozhodnuté je nejen shodná daň, ve stejné výši a za stejné zdaňovací období, ale též musí být dána shoda ve skutkových okolnostech. Žalobce považoval výše zmiňované rozhodnutí Krajského soudu v Brně v občanském soudním řízení za rozhodnutí o předběžné otázce. Dle Nejvyššího správního soudu žalovaný pochybil, když řízení o novém dodatečném daňovém přiznání žalobce zastavil z důvodu překážky věci rozhodnuté, aniž by řádně posoudil, zda výše uvedená rozhodnutí soudů v občanském soudním řízení nepředstavují změnu skutkového stavu oproti rozhodnutím daňových orgánů o prvním dodatečném daňovém přiznání žalobce. Pokud by tomu tak bylo, nemohl by správce daně nynější řízení zastavit a musel by o novém dodatečném daňovém přiznání žalobce rozhodnout dodatečným platebním výměrem. Nedostatek věcného posouzení uvedené otázky za strany žalovaného přitom podle Nejvyššího správního soudu nebyl dostačujícím způsobem napraven tím, že toto posouzení do určité míry provedl krajský soud.

[8] Nejvyšší správní soud ovšem zdůraznil, že tento jeho závěr směřuje výhradně k postupu žalovaného v řízení a nelze z něj dovozovat důvodnost nároku uplatněného dodatečným daňovým přiznáním žalobce. Odmítl též kasační námitku žalobce, podle níž rozhodnutí daňových orgánů o prvním dodatečném daňovém přiznání žalobce představuje negativní rozhodnutí o žádosti, které nemůže založit překážku věci rozhodnuté. Dodatečný platební výměr původního správce daně (jímž byla žalobci doměřena daň ve výši 0 Kč) nelze podle Nejvyššího správního soudu považovat za negativní rozhodnutí jen proto, že nestanovil daň ve výši žalobcem požadované. K námitce žalobce ohledně uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně Nejvyšší správní soud toliko poznamenal, že „ze skutečnosti, že stěžovatelka [žalobce] zde konstruuje závěr o uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daně, ač dodatečné daňové přiznání lze podat, jen pokud lhůty pro stanovení daně dosud běží, nelze ve vztahu ke stěžovateli vyvodit žádný rozumný závěr“.

[9] Žalovaný následně vydal výše zmiňované rozhodnutí ze dne 15. 6. 2020, č. j. 20990/20/5300-21442-712895, jímž změnil rozhodnutí správce daně shodně, jako to učinil ve svém předchozím rozhodnutí zrušeném Nejvyšším správním soudem, tedy tak, že se řízení o dodatečném daňovém přiznání žalobce zastavuje podle § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu (pro překážku věci rozhodnuté). Žalovaný dle závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu posoudil důvody, pro které žalobce podal nové dodatečné daňové přiznání téhož obsahu, a konstatoval, že zmiňované usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2016, č. j. 26 Co 337/2015-161, nepředstavuje novou skutečnost, která by odlišovala skutkový stav rozhodný pro stanovení daně od toho, z něhož vycházel původní správce daně v době rozhodování o prvním dodatečném daňovém přiznání. Výrok tohoto usnesení Krajského soudu v Brně se týká exekuční věci jiných osob a není pro daňový subjekt (žalobce) ani pro žalovaného v nyní posuzované věci závazný. Dle žalovaného toto usnesení nepředstavuje skutečnost, na jejímž základě by bylo možné prokázat splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[10] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který ji nyní přezkoumávaným rozsudkem ze dne 28. 1. 2021, č. j. 25 Af 96/2020-48, zamítl.

pokračování

Krajský soud při posouzení námitky uplynutí desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně (pozn.: Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že § 148 daňového řádu konstruuje vlastně jedinou lhůtu pro stanovení daně, jejíž základní délka činí 3 roky, ale může na základě stanovených skutečností dojít k jejímu prodloužení, přerušení či stavení, ovšem s tím, že dle § 148 odst. 5 daňového řádu v každém případě její běh skončí uplynutím 10 let od jejího počátku, přičemž do určité míry obdobně tomu bylo i dle předchozí právní úpravy v § 47 zákona o správě daní; za účelem jednoduššího vyjádření je ovšem v tomto rozsudku používáno označení „tříletá“ a „desetiletá“ prekluzivní lhůta pro stanovení daně) vyšel z právního názoru, že i v případě, kdy desetiletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně začala běžet ještě za účinnosti právní úpravy dle § 47 zákona o správě daní, se tato lhůta nemůže stavět dle § 41 s. ř. s. v průběhu soudních řízení, která proběhla již za účinnosti daňového řádu, jenž stavení desetileté prekluzivní lhůty dle § 41 s. ř. s. vylučuje. Krajský soud se v této souvislosti neztotožnil s částí judikatury Nejvyššího správního soudu, která zastávala (obdobně jako žalovaný) opačný názor. V posuzované věci počala podle krajského soudu běžet desetiletá prekluzivní lhůta dne 30. 6. 2007, neboť zdaňovacím obdobím je 2. čtvrtletí roku 2007. Vzhledem k tomu, že veškerá soudní řízení v této věci byla zahájena až za účinnosti daňového řádu a uplatní se tedy § 148 odst. 5 daňového řádu vylučující použití § 41 s. ř. s., desetiletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně podle krajského soudu uplynula dne 30. 6. 2017. K doměření daně na základě druhého dodatečného daňového přiznání žalobce ze dne 26. 4. 2016 ve lhůtě pro stanovení daně tedy nedošlo. V posuzované věci byla dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 3. 2011, č. j. 63988/11/290511706025, pravomocně doměřena daň ve výši 0 Kč. Žádná další tvrzená skutečnost již poslední známou daň s ohledem na uplynutí desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně nemůže změnit. V doměřovacím řízení zahájeném druhým dodatečným daňovým přiznáním žalobce lhůta pro stanovení daně, a tedy i stanovení změny poslední známé daně, uplynula dne 30. 6. 2017 a v řízení již nelze pokračovat. Žalovaný tak správně rozhodl o zastavení řízení, byť důvod pro zastavení řízení vyplývá z § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, nikoliv z § písmene d) téhož ustanovení. Žalobní námitka prekluze daně je tak dle krajského soudu sice důvodná, nicméně nevede ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí o zastavení řízení, které je správné.

[11] K dalším žalobním námitkám krajský soud konstatoval, že Nejvyšší správní soud nezavázal žalovaného k meritornímu řešení věci, ale pouze mu uložil povinnost posoudit, zda skutkový stav věci mohl být změněn v důsledku rozhodnutí soudu v občanském soudním řízení, jehož se žalobce dovolával, což žalovaný učinil ve svém novém rozhodnutí o zastavení řízení. Žalovaný byl veden úvahou o shodnosti skutkového základu rozhodnutí o prvním a druhém dodatečném daňovém přiznání žalobce a ani jinak rozhodnout nemohl, neboť podle § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu tento závěr vede pouze k zastavení řízení, tedy k rozhodnutí procesnímu. Dle krajského soudu žalovaný dostal pokynu Nejvyššího správního soudu a zabýval se otázkou, zda žalobcem předložená soudní rozhodnutí mají, či nemají vliv na skutkovou shodu dodatečných daňových přiznání žalobce, a dospěl k závěru, že nikoliv. V těchto rozhodnutích řešená otázka generálního inhibitoria totiž nebyla pro posouzení nárokovaného odpočtu relevantní, když k nařízení exekuce došlo až po uzavření sporné smlouvy o zajišťovacím převodu práva a k odepření nároku na odpočet daně došlo z jiných důvodů. Krajský soud pro úplnost ověřil, že nárok na odpočet byl žalobci skutečně odepřen z jiného důvodu, než bylo porušení generálního inhibitoria. Důvodem bylo to, že žalobcem předložené listiny neprokazují ani faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ani jeho použití k ekonomické činnosti žalobce. Smlouvu o smlouvě budoucí a o zajištění

závazků ze dne 23. 3. 2007 podepsal Václav Kozel, který se stal jednatelem žalobce až o měsíc později. Také výše zmiňovaný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 7. 2014, č. j. 62 Af 7/2013-103, jímž byla zamítnuta žaloba ve věci prvního dodatečného daňového přiznání žalobce, je založen na neprokázání těchto předpokladů pro přiznání daňového odpočtu, přičemž krajský soud současně zdůraznil, že žalobce napadal pouze závěr o (ne)přijetí zdanitelného plnění a explicitně nezpochybňoval závěry o nepoužití zdanitelného plnění k vlastní ekonomické činnosti, tedy zpochybnil pouze nesplnění jednoho ze dvou předpokladů pro přiznání daňového odpočtu, které však musí být splněny kumulativně.

II.

Obsah kasační stížnosti, jejích doplnění a vyjádření žalovaného

[12] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, kterou během řízení u Nejvyššího správního soudu opakovaně doplňoval.

[13] Stěžovatel namítá, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno až tři roky po uplynutí desetileté lhůty pro stanovení daně, zatímco druhé dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2007 stěžovatel podal ještě za běhu této lhůty. S odkazem na § 134 odst. 3 daňového řádu stěžovatel konstatoval, že doměřovací řízení je daňovým řízením samostatným a je vedeno za účelem změny poslední stanovené daně. Stěžovatel tedy důvodně očekával, že o jeho dodatečném daňovém přiznání ze dne 26. 4. 2016 bude pravomocně rozhodnuto do 30. 6. 2017, kdy měla dle § 148 odst. 5 daňového řádu uplynout desetiletá lhůta pro stanovení daně, avšak jeho očekávání naplněno nebylo. Žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno až po marném uplynutí desetileté lhůty pro stanovení daně, proto je podle názoru stěžovatele nicotné, což měl krajský soud zohlednit z úřední povinnosti. Podle stěžovatele nelze připustit, aby doměřovací řízení skončilo, aniž by bylo završeno pravomocným rozhodnutím.

[14] Byť daňový řád již nepočítá s konkludentním vyměřením daně, je nezbytné i na nyní posuzovanou věc vztáhnout závěry vyslovené Ústavním soudem v nálezu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09. V uvedeném nálezu Ústavní soud ještě na půdorysu zákona o správě daní konstatoval, že pokud vytýkácí řízení neskončilo zákonem předpokládaným a žádoucím způsobem, tedy stanovením daňové povinnosti, a to z toho důvodu, že uplynula prekluzivní lhůta k vyměření daně, pak byla nastolena situace, jako by toto vytýkácí řízení vůbec neproběhlo, neboť nemělo žádné zákonné účinky na daňovou povinnost daňového subjektu. Nic tak podle Ústavního soudu nebránilo tomu použít za dané procesní situace § 46 odst. 5 zákona o správě daní (tedy tehdejší tzv. konkludentní vyměření daně v souladu s podaným daňovým přiznáním), ostatně jiný způsob vyměření daňové povinnosti zákon v takovém případě podle Ústavního soudu ani neumožňoval. Ústavní soud v této souvislosti zdůraznil, že v dané věci došlo k tomu, že vytýkácí řízení neskončilo stanovením daňové povinnosti, zaviněním správce daně, kterému dával zákon o správě daní dostatek zákonných instrumentů k tomu, aby byla daň v zákonné lhůtě vyměřena. Pokud se tak nestalo, nelze tuto skutečnost přičítat k tíži daňového subjektu.

[15] Stěžovatel v nyní posuzované věci připomíná rovněž následující pasáž citovaného nálezu Ústavního soudu: „*Ústavní soud si je vědom skutečnosti, že dnem 1. 1. 2011 vstoupil v účinnost zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „zákon č. 280/2009“)* jehož § 140 odst. 1 stanoví, že *neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně*

pokračování

nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Na rozdíl od zákona č. 337/1992 Sb. účinného do 31. 12. 2010, tedy nový daňový řád s účinností ode dne 1. 1. 2011 výslovně zakotvuje, že zahájení postupu k odstranění pochybností (dosud vytykáací řízení) je překážkou konkludentního vyměření daně. Vzhledem ke skutečnosti, že ustanovení § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. nebylo (a ani být nemohlo) předmětem této ústavní stížnosti, není Ústavní soud oprávněn je z hlediska ústavnosti přezkoumávat, je však zřejmé, že závěry, které učinil v nyní projednávané věci, se také k tomuto ustanovení budou vztahovat. Z textu předmětného ustanovení je zjevné, že zákonodárce promítl do § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu vztahující se k dosud platnému § 46 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb., aniž by přitom byla odstraněna mezera v zákoně - tedy stav, kdy není právně postížena situace, za které není daňovými orgány v zákonné lhůtě daň vůbec vyměřena, tedy není dána existence pravomocného platebního výměru, který, jak zákon předpokládá, se buď v případě konkludentního vyměření daně pouze založí do spisu, nebo v případě zahájení postupu k odstranění pochybností doručí daňovému subjektu. Taková situace s sebou přitom nese pro daňový subjekt mnohé negativní následky, jak je patrné v nyní projednávané věci při vracení daňového přeplatku.“

[16] Podle stěžovatele je tedy třeba za poslední známou daňovou povinnost stěžovatele k dani z přidané hodnoty za dané období považovat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, jak byl uplatněn v dodatečném daňovém přiznání ze dne 26. 4. 2016.

[17] Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu, rozhodnutí žalovaného i správce daně.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti označil stěžovatelovu námitku prekluze daně za bezpředmětnou. Uplynutí prekluzivní lhůty totiž brání pouze stanovení daně, nikoliv vydání jakéhokoli rozhodnutí v daňovém řízení. V tomto případě představuje žalobou napadené rozhodnutí o zastavení řízení procesní vyřešení zahájeného doměřovacího řízení, které bylo třeba jednoznačně ukončit. V posuzované věci je tedy rozhodující, zda byly naplněny podmínky pro zastavení řízení, přičemž žalovaný trvá na tom, že vedení řízení o opakovaném dodatečném daňovém přiznání bránila překážka věci rozhodnuté. Otázka uplynutí desetileté prekluzivní lhůty tedy podle žalovaného nebyla pro věc rozhodná, což v této věci konstatoval Nejvyšší správní soud již ve svém předcházejícím zrušujícím rozsudku.

[19] Žalovaný nicméně zároveň nesouhlasil se závěrem krajského soudu (a s názorem stěžovatele), že soudní řízení zahájená až za účinnosti daňového řádu nemají na běh desetileté lhůty pro stanovení daně vliv, přičemž v této souvislosti odkázal na dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu, jež vycházela z opačného závěru. Žalovaný se v souladu s touto judikaturou domníval, že desetiletou prekluzivní lhůtu, která započala běžet před 1. 1. 2011 (nabytím účinnosti daňového řádu), bylo třeba posuzovat v průběhu celého jejího běhu podle dosavadních právních předpisů, tzn. včetně § 41 s. ř. s. I v nyní posuzované věci tak je podle žalovaného běh desetileté prekluzivní lhůty po dobu soudních řízení staven, přičemž není relevantní, zda byla tato soudní řízení zahájena před, nebo za účinnosti daňového řádu. Odkaz stěžovatele na nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, je dle žalovaného nepřipadný, neboť v uvedené věci bylo vytykáací řízení skončeno bez vydání platebního výměru na daň v odlišné výši, než jaká byla uplatněna v daňovém přiznání, naopak v nyní posuzované věci (dodatečný) platební výměr vydán byl a nabyl právní moci. Žalovanému není zřejmé, v čem má spočívat tvrzená nezákonnost či

nicotnost jeho rozhodnutí, neboť ačkoliv stěžovatel poukazuje na § 134 odst. 3 daňového řádu, tedy na to, že doměřovací řízení je dílčím řízením v rámci řízení nalézacího, dále svou argumentaci nerozvedl.

[20] V prvním doplnění kasační stížnosti ze dne 11. 10. 2021 stěžovatel odkázal na právní názor vyslovený v komentáři k § 148 odst. 5 daňového řádu (*Lichnovský, O., Ondříšek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T.* Daňový řád. Komentář. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 1082 s.) na podporu svého názoru, že ve věci došlo k prekluzi daně. Délku daňového řízení v této věci stěžovatel považuje za nepřiměřenou a v tomto ohledu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[21] V dalším doplnění kasační stížnosti ze dne 22. 11. 2021 stěžovatel polemizoval s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021-21, ohledně výše popisované otázky stavení desetileté prekluzivní lhůty, která začala běžet ještě před účinností daňového řádu, a poukazyval na to, že judikatura Nejvyššího správního soudu k této otázce je rozporná a tato otázka by tudíž měla být předložena jeho rozšířenému senátu. Stěžovatel také uvádí, že délka daňového řízení v nyní posuzované věci je v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, přičemž § 7 odst. 1 daňového řádu s nepřiměřenou délkou daňového řízení podle stěžovatele spojuje porušení ústavně zaručeného práva na zákonnost daňového řízení jako celku.

[22] V dalším doplnění kasační stížnosti ze dne 3. 1. 2022 stěžovatel odkázal na podporu svého názoru ohledně stavení desetileté prekluzivní lhůty, která začala běžet ještě před účinností daňového řádu, na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2021, č. j. 8 Afs 292/2020-23, publ. pod č. 4242/2021 Sb. NSS, a zdůraznil nutnost uplatnění přechodného ustanovení dle § 264 odst. 4 daňového řádu (stěžovatel omylem uvádí § 254) na posuzovanou situaci. V posledním doplnění kasační stížnosti ze dne 12. 4. 2022 stěžovatel polemizuje ohledně popisované otázky běhu desetileté prekluzivní lhůty s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2022, č. j. 5 Afs 57/2021-31.

III.

Další průběh řízení před Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud při předběžném posouzení věci zjistil, že usnesením ze dne 24. 3. 2022, č. j. 9 Afs 95/2021-40, byla jeho rozšířenému senátu postoupena věc týkající se zmiňované otázky stavení desetileté prekluzivní lhůty, která započala běžet ještě před účinností daňového řádu. Předkládající devátý senát Nejvyššího správního soudu dal rozšířenému senátu tohoto soudu k posouzení, zda se „desetiletá objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně, která započala běžet za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, staví dle § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, z důvodu soudního řízení, které bylo zahájeno až za účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, nebo zda se v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu má na její běh plně užít jeho § 148 odst. 5, který stavení dané lhůty vylučuje“. Devátý senát Nejvyššího správního soudu se obrátil na rozšířený senát z toho důvodu, že v dané otázce dospěl k právnímu závěru odlišnému od dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu.

pokračování

[24] Nejvyšší správní soud v nyní posuzované věci dospěl k závěru, že uvedená otázka může být relevantní pro argumentaci Nejvyššího správního soudu v jeho budoucím rozhodnutí o kasační stížnosti stěžovatele, proto podle § 48 odst. 3 písm. d) ve spojení s § 120 s. ř. s. usnesením ze dne 6. 3. 2023, č. j. 5 Afs 43/2021-67, řízení o kasační stížnosti přerušil do doby rozhodnutí rozšířeného senátu.

[25] Rozšířený senát rozsudkem ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, posoudil danou otázku tak, že *„pokud se v souvislosti se stanovením daně vede před soudem ve správním soudnictví řízení, které bylo zahájeno po 31. 12. 2010, nestaví se lhůta pro stanovení daně podle § 41 s. ř. s., ale podle § 148 odst. 4 daňového řádu. V tom případě se však nestaví nejdelší možná lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu“*. Tento svůj závěr rozšířený senát Nejvyššího správního soudu odůvodnil takto:

„Otázku použitelnosti § 41 s. ř. s. na rozběhlé prekluzivní lhůty z doby před rokem 2011 řeší druhá věta intertemporálního pravidla v § 264 odst. 4 daňového řádu (účinky právních skutečností, které mají vliv na běh prekluzivní lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů).

Toto pravidlo mj. znamená, že byla-li žaloba (nebo kasační stížnost) podána před 1. 1. 2011, uplatní se ještě úprava § 41 s. ř. s. (ve spojení s § 47 zákona o správě daní a poplatků), po celou dobu řízení o této žalobě (nebo o kasační stížnosti) se proto prekluzivní lhůta staví a tomu odpovídající doba se nepočítá do maximální desetileté lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu. A naopak, byla-li žaloba (nebo kasační stížnost) podána 1. 1. 2011 či později, prekluzivní lhůta se nestaví podle § 41 s. ř. s., ale podle § 148 odst. 4 daňového řádu. V takovém případě však stavení lhůty neprodlužuje nejdelší možnou lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu.

Rozšířený senát si je vědom, že dosavadní opačná judikatura je poměrně ustálená a početná. To však nic nemění na tom, že je v rozporu s jasným zněním zákona, kterému musí ustoupit. Opačná judikatura totiž v podstatě odmítla zákonnou koncepci nepravé retroaktivity, koncepci, jejíž ústavnost nezpochybnil ani Ústavní soud [nález ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14 (N 165/78 SbNU 469; 299/2015 Sb.)].“

[26] S ohledem na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve výše uvedené věci následně Nejvyšší správní soud v souladu s § 48 odst. 6 s. ř. s. usnesením ze dne 3. 11. 2023, č. j. 5 Afs 43/2021-73, rozhodl o pokračování v řízení a umožnil oběma účastníkům se k věci po rozhodnutí rozšířeného senátu ještě vyjádřit.

[27] Stěžovatel ve svém první vyjádření ze dne 7. 11. 2023 pouze vyjádřil přesvědčení, že závěry rozšířeného senátu plně dopadají na posuzovanou věc a v jejich světle nemohou ani rozhodnutí daňových orgánů obou stupňů obstát. Následně v podání ze dne 15. 11. 2023 stěžovatel reagoval na nově vydaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2023, č. j. 5 Afs 103/2022-47, v němž Nejvyšší správní soud odkázal na svůj dřívější rozsudek ze dne 8. 4. 2022, č. j. 5 Afs 57/2021-31. V něm judikoval, že výše citované závěry vyslovené Ústavním soudem v nálezu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, primárně k prekluzi daně v řízení podle zákona o správě daní, která působí v neprospěch daňového subjektu, nejsou přenositelná na obdobnou situaci v řízení podle daňového řádu.

[28] Konkrétně Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku ze dne 8. 4. 2022, č. j. 5 Afs 57/2021-31, konstatoval, že pojetí konkludentního vyměření daně dle § 140 daňového řádu je zcela odlišné od fikce vyměření upravené v § 46 odst. 4 a 5 zákona o správě

daní. Podle daňového řádu se daň vyměřuje vždy platebním výměrem, který se zakládá do spisu (a to i tehdy, když se daň neodchyluje). Fikce vyměření dle zákona o správě daní naopak spočívala v tom, že se platební výměr nevydával a údaj o vyměření daně se provedl na formuláři daňového přiznání. Bylo možné tak učinit i zpětně, což se de facto dělo, proto obsahoval formulář daňového přiznání dva údaje: datum, kdy byl zápis učiněn, a datum, k němuž se daň vyměřuje. „Konkludentní“ platební výměr dle daňového řádu je výsledkem vyměřovacího řízení, je vydáván v reálném čase, nelze jej následně antedatovat ani odůvodnit jeho „anulací“ ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09. Uvedený nálezy, který reflektoval právní úpravu obsaženou v zákoně o správě daní, neobsahuje tak silný normotvorný princip, který by bylo možné aplikovat na úpravu obsaženou v daňovém řádu.

[29] Stěžovatel v této souvislosti ovšem upozorňuje na pozdější rozsudek ze dne 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021-23, publ. pod č. 4454/2023 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud dospěl s odkazem na opakovaně zmiňovaný nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, k opačným závěrům, konkrétně měl za to, že pokud z důvodu, že došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, správce daně ztratil pravomoc daňovému subjektu daň stanovit, postup k odstranění pochybností týkající se této daně nespĺňuje zákonem zamýšlený účel, neboť není podkladem pro vydání rozhodnutí, kterým se daň stanoví. Postup k odstranění pochybností proto v takovém případě nevyvolá zákonem předvídané právní následky a je na něj třeba hledět, jako by nebyl vůbec zahájen. Pro stanovení daně pak neexistuje jiný podklad než daňové tvrzení samotného daňového subjektu a odpadá překážka pro konkludentní vyměření daně v souladu s tvrzením daňového subjektu podle § 140 odst. 1 věty první daňového řádu. K takovému vyměření je správce daně podle uvedeného rozsudku povinen přistoupit. Stěžovatel rovněž uvádí, že Krajský soud v Brně vede pod sp. zn. 31 Af 17/2021 řízení o jeho žalobě ve věci jeho žádosti o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, jež se mělo týkat právě doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2007, přičemž Krajský soud v Brně přerušil toto řízení do rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v nyní posuzované věci. Stěžovatel upozorňuje též na to, že podle citovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, nastupuje možnost náhrady škody daňovému subjektu podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád) (dále jen „zákon č. 82/1998 Sb.“), až za situace, kdy nelze nápravu sjednat cestou vyčerpání všech prostředků, které zákon (v daném případě to byl zákon o správě daní) poškozenému poskytuje.

[30] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 13. 11. 2023 setrval na svém stanovisku, že otázka uplynutí prekluzivní lhůty není v posuzované věci rozhodná, neboť rozhodující otázkou je pouze to, zda byly naplněny podmínky pro zastavení řízení, či nikoliv. O konkrétním nároku na odpočet daně uplatněném v roce 2009 bylo pravomocně rozhodnuto, a to ve lhůtě pro stanovení daně. Stěžovatel pouze z účelového důvodu, aby se pokusil „vlámat“ do již pravomocně ukončeného řízení, podal dne 26. 4. 2016 opakované dodatečné daňové přiznání shodného obsahu. Řízení o něm tedy muselo být zastaveno a poslední známá daň stěžovatele se nezměnila. Žalovaný znovu zdůrazňuje, že nyní posuzovaná situace se liší od té, o níž rozhodoval Ústavní soud v nálezu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09.

pokračování

IV.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[31] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[32] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[33] Nejvyšší správní soud předesílá, že přerušil řízení a vyčkal rozhodnutí svého rozšířeného senátu, aby mohl jednoznačně vypořádat námitky stěžovatele ohledně uplynutí prekluzivní lhůty v posuzované věci a jeho případných následků, byť si zároveň uvědomoval, že s touto argumentací stěžovatel nakonec nemůže uspět. V první řadě je totiž třeba stěžovateli připomenout, že rovněž krajský soud shledal, že k vydání žalobou napadeného rozhodnutí, jímž žalovaný zastavil řízení o dodatečném daňovém přiznání stěžovatele ze dne 26. 4. 2016, došlo až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, v tomto ohledu tedy krajský soud sdílel právní názor stěžovatele, jemuž dal za pravdu i rozšířený senát, který v této otázce naopak překonal dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vycházel rovněž názor žalovaného. Pokud ovšem stěžovatel velkou část argumentace v kasačním řízení věnoval právě přesvědčování žalovaného či zdejšího soudu o tom, že desetiletá prekluzivní lhůta v posuzované věci uběhla, dobýval se vlastně do otevřených dveří, protože stejný názor (jak se následně ukázalo, názor správný) zastával i krajský soud v rozsudku, vůči němuž kasační stížnost směřuje.

[34] Klíčový je ovšem závěr krajského soudu, který sdílí i žalovaný, že totiž uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně brání skutečně pouze jejímu stanovení (vyměření či doměření), nikoliv však vydání procesního rozhodnutí o zastavení daňového řízení. Proti tomuto závěru staví stěžovatel, na rozdíl od obsáhlé argumentace týkající se běhu desetileté prekluzivní lhůty, jen velmi málo. Stěžovatel pouze bez bližšího zdůvodnění, resp. polemiky s uvedeným závěrem krajského soudu i žalovaného, opakuje, že rozhodnutí žalovaného o zastavení daňového řízení, vydané po lhůtě pro stanovení daně, je nicotné. Nejvyšší správní soud ovšem takové procesní rozhodnutí za nezákonné a tím méně nicotné nepovažuje, přičemž odkazuje již na svůj (stěžovatelem opakovaně zmiňovaný) rozsudek ze dne 8. 4. 2022, č. j. 5 Afs 57/2021-31, týkající se zastavení daňových řízení o dodatečných daňových přiznáních (fyzické osoby oprávněné jednat za nynějšího stěžovatele) k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2007 a dani z příjmů fyzických osob za rok 2007, v němž zdejší soud k dané otázce uvedl následující: „*Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem konstatuje, že objektivní prekluzivní desetiletá lhůta pro stanovení daně brání pouze stanovení daně (tzn. i dodatečnému vyměření ať již v částce vyšší či nižší oproti původní dani) po jejím uplynutí, nikoliv však vydání jakéhokoli jiného procesního rozhodnutí v daňovém řízení. Takovým rozhodnutím je bezesporu právě i rozhodnutí, jímž se řízení zastavuje, neboť v něm nelze ze zákonem stanovených důvodů pokračovat, tedy nelze např. ani vyměřit či doměřit daň.*“

[35] Byť právní názor vyjádřený v tomto rozsudku týkající se běhu desetileté prekluzivní lhůty v případech obdobných i věci nyní posuzované byl překonán výše citovaným rozsudkem rozšířeného senátu a k otázce následků prekluze daně v případech, kdy k jejímu stanovení ve prospěch daňového subjektu nedošlo v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty „zaviněného“ správcem daně, byl následně vydán (bez oslovení rozšířeného senátu) výše zmiňovaný rozporný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021-23, závěr o možnosti, resp. dokonce nutnosti procesně ukončit daňové řízení i po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně v pozdější judikatuře nijak zpochybněn nebyl. V nynějším případě žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 15. 6. 2020, č. j. 20990/20/5300-21442-712895, pravomocně zastavil řízení o opakovaném dodatečném daňovém přiznání stěžovatele ze dne 26. 4. 2016 podle § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu, tedy z důvodu překážky věci pravomocně rozhodnuté, neboť v souladu se závazným právním názorem vyjádřeným v předcházejícím zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 2 Afs 316/2018-35, posoudil, zda stěžovatelem předložená usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2016, č. j. 26 Co 337/2015-161, a Okresního soudu Brno – venkov ze dne 8. 12. 2014, č. j. 19 Nc 5458/2007-541, představovala změnu skutkového stavu, jež by opodstatnila vedení řízení o novém dodatečném daňovém přiznání stejného obsahu jako to předchází i přesto, že v řízení o tom původním již bylo daňovými orgány pravomocně rozhodnuto a jejich rozhodnutí byla soudně přezkoumána, a dospěl k negativnímu závěru. Ten žalovaný pečlivě odůvodnil a stejně tak učinil, jak vyplývá z výše uvedené rekapitulace, ohledně shodného závěru v napadeném rozsudku i krajský soud. Proti těmto závěrům přitom stěžovatel v nynější kasační stížnosti již ničeho nenamítá, Nejvyšší správní soud tedy pouze odkazuje na argumentaci žalovaného i krajského soudu, jak byla shrnuta výše a s níž se zdejší soud plně ztotožňuje.

[36] Rozhodnutí žalovaného o zastavení doměřovacího řízení podle § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu pro překážku věci pravomocně rozhodnuté tedy plně ob stojí, přestože, jak se zpětně ukázalo, bylo vydáno až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a to jednoduše proto, že jí daň nebyla stanovena. Na zákonnosti tohoto rozhodnutí o zastavení řízení nic nemění ani to, že ve světle výše citovaného rozsudku rozšířeného senátu mělo být řízení zastaveno i z druhého důvodu, tedy právě pro uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, což lze podřadit pod § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu (v řízení nelze pokračovat z důvodů, které stanoví zákon; § 111 odst. 6 daňového řádu nebyl v tomto případě aplikovatelný, protože ani prvostupňový správce daně nevydal v tomto daňovém řízení meritorní rozhodnutí o stanovení daně). Na skutečnosti, že řízení muselo být zastaveno, jakož ani na právním postavení stěžovatele, by se přidáním druhého zákonného důvodu pro toto zastavení nic nezměnilo, podstatné je, že zákonné podmínky pro zastavení řízení byly, jak uváděl i žalovaný, splněny.

[37] Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že „problém“ by nastal pouze v případě, pokud by žalovaný dospěl k závěru, že zmiňovaná rozhodnutí soudů v občanském soudním řízení představují změnu skutkového stavu oproti řízení o prvním dodatečném daňovém přiznání stěžovatele, a následně by v souladu s tehdejší závazným právním názorem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 2 Afs 316/2018-35, byla stěžovateli daň nově doměřena (byť třeba opět v nulové výši). Takovému stanovení daně by totiž bránilo právě uplynutí prekluzivní lhůty, přičemž Nejvyšší správní soud by musel v pozdějším řízení přihlídnout k tomu, že jeho jinak (kasačně) závazný právní názor vyjádřený v rozsudku ze dne 26. 9. 2019,

pokračování

č. j. 2 Afs 316/2018-35, byl v tomto ohledu následně překonán rozsudkem jeho rozšířeného senátu ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64 (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, publ. pod č. 4321/2022 Sb. NSS, bod 41 a judikaturu tam citovanou). Tato úvaha je ovšem pouze hypotetická, neboť vzhledem ke stěžovatelem nezpochybňovanému závěru o překážce věci rozhodnuté potřeba nového stanovení daně na základě opakovaného dodatečného daňového přiznání stěžovatele nevyvstala.

[38] To je zároveň i důvod, proč se stěžovatel v nynější věci nemůže dovolávat závěrů nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, ani rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021-23. Jak již bylo rekapitulováno, nyní rozhodující pátý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 8. 4. 2022, č. j. 5 Afs 57/2021-31, vyslovil právní názor, podle něhož závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, přijaté na půdorysu zákona o správě daní nejsou přenositelné na bytí i jinak skutkově srovnatelné případy prekluze daně, které nastaly již za účinnosti daňového řádu, a tento svůj názor pečlivě odůvodnil (čímž se zároveň vymezil i proti výše citovanému *obiter dictu* nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, jímž Ústavní soud, ovšem bez podrobnější argumentace, vztáhl své závěry i na daňový řád a jímž se pátý senát Nejvyššího správního soudu necítil být, z důvodů, které podrobně vyložil, precedenčně vázán). V nynější věci pátý senát připouští, že, jak již bylo naznačeno, od právního názoru vyjádřeného v jeho rozsudku ze dne 8. 4. 2022, č. j. 5 Afs 57/2021-31, se v rozporu s § 17 odst. 1 s. ř. s. (tedy aniž by se obrátil na rozšířený senát), odchýlil druhý senát Nejvyššího správního soudu ve zmiňovaném pozdějším rozsudku ze dne 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021-23, v němž druhý senát naopak vyjádřil přesvědčení, že závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, je možné i nutné [i přes odlišnou konstrukci vyměření či doměření daně v souladu s (dodatečným) daňovým přiznáním daňového subjektu v nové právní úpravě] vztáhnout i na daňový řád.

[39] V nynější věci se však Nejvyšší správní soud nemusí tímto rozporem ve své judikatuře zabývat ani se případně obracet na svůj rozšířený senát, neboť v posuzovaném řízení o opakovaném dodatečném daňovém přiznání stěžovatele ze dne 26. 4. 2016 byl dán samostatný důvod pro zastavení řízení spočívající v překážce věci rozhodnuté. Po podání tohoto dodatečného daňového přiznání tedy neprobíhal postup k odstranění pochybností, s jehož neúčinností (resp. s neúčinností vytýkacího řízení dle zákona o správě daní) z důvodu pozdější prekluze daně spojovaly Ústavní soud a Nejvyšší správní soud v uvedených rozhodnutích důsledky v podobě vyměření (případně doměření) daně v souladu s naposled podaným (dodatečným) daňovým přiznáním, neboť v posuzovaném řízení o opakovaném dodatečném daňovém přiznání stěžovatele jakákoli změna naposled známé daně, jak byla původním správcem daně nejprve vyměřena na základě řádného daňového přiznání stěžovatele a následně potvrzena doměřením nulové daně na základě stěžovatelova prvního dodatečného daňového přiznání, vůbec nepřicházela (vzhledem k překážce věci pravomocně rozhodnuté) v úvahu. Stěžovatel tedy nebyl nijak poškozen tím, že k zastavení řízení, jemuž bránila překážka věci rozhodnuté, pravomocně došlo až po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Nepřicházela tudíž v úvahu ani postup dle zákona č. 82/1998 Sb., s nímž jinak rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2022, č. j. 5 Afs 57/2021-31, spojoval řešení situací, kdy skutečně za účinnosti daňového řádu z důvodu prekluze daně zaviněné daňovými orgány vznikne daňovému subjektu škoda. V tomto případě stěžovatel o nic nepřišel, neboť

bez ohledu na to, zda došlo, či nedošlo k prekluzi daně, jeho daňová povinnost na základě jeho dodatečného daňového přiznání ze dne 26. 4. 2016 změněna být nemohla.

[40] Zcela absurdní je pak argumentace stěžovatele nepřiměřenou délkou daňového řízení v jeho nynější věci. Nejvyšší správní soud stěžovateli opětovně připomíná, že daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2007 mu byla původně vyměřena již na základě řádného daňového přiznání v uvedeném roce. Své první dodatečné daňové přiznání, v němž poprvé nárokoval nadměrný odpočet ve výši 24 846 572 Kč, stěžovatel posléze podal dne 20. 4. 2009. O něm bylo pravomocně rozhodnuto (doměřením daně v nulové výši) doručením tehdejšího rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 3. 12. 2012, č. j. 18230/12-1303-703609. Toto rozhodnutí bylo následně přezkoumáno rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 10. 7. 2014, č. j. 62 Af 7/2013-103, a je pouze vinou stěžovatele, že jeho kasační stížnost proti uvedenému rozsudku musela být usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2014, č. j. 5 Afs 131/2014-35, odmítnuta a nemohla být tedy zdejším soudem meritorně posouzena.

[41] Druhé dodatečné daňové přiznání shodného obsahu podal stěžovatel, zjevně účelově, až dne 26. 4. 2016, tedy jen o málo více než rok před uplynutím desetileté prekluzivní lhůty, přičemž toto řízení bylo s konečnou platností pravomocně zastaveno na základě nyní posuzovaného rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2020, č. j. 20990/20/5300-21442-712895. Toto řízení tedy trvalo zhruba 4 roky a 2 měsíce, o 14 či více letech, které zmiňoval stěžovatel v doplnění kasační stížnosti, nemůže být ani řeči. Přitom původně bylo dané řízení pravomocně zastaveno již rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 12. 2016, č. j. 57243/16/5300-21442-711315, které bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 2 Afs 316/2018-35, pouze z toho důvodu, že zdejší soud považoval závěr žalovaného o překážce věci rozhodnuté za nedostatečně zdůvodněný, nikoliv proto, že by snad Nejvyšší správní soud někdy uznal stěžovatelem nárokoovaný odpočet daně. K žádným nepřiměřeným průtahům ve stěžovatelově věci nedošlo.

V. Závěr a náklady řízení

[42] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost stěžovatele důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[43] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 8. prosince 2023

JUDr. Jakub Camrda

pokračování

5 Afs 43/2021 - 98

předseda senátu