



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **STIM, spol. s r.o.**, Paseka 334, zast. advokátem Mgr. Alexandrem Klimešem, Ve Vinicích 553/17, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2023, čj. 30123/23/5100-41453-711335, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 9. 4. 2024, čj. 65 Af 34/2023-43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 31. 12. 2021 podala žalobkyně u Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále *správce daně*) dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2012, včetně průvodních sdělení, v nichž uplatnila opravu výše daně dle § 43 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Učinila tak na základě opravných daňových dokladů vystavených pro své odběratele, společnosti EUROCORP s.r.o., PROZNAK Praha, s.r.o., TRINEX CZ s.r.o. a Glass Atelier Morava, s.r.o. Jelikož opravu daně uplatnila po uplynutí zákonem stanovené lhůty, dožadovala se žalobkyně jejího prolomení, a to s odkazem na rozsudek Soudního dvora EU (SDEU) ze dne 8. 5. 2019 ve věci C-712/17, *EN.SA. Srl*.

[2] Správce daně poté dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro prolomení lhůty pro provedení opravy vyplývajících z judikatury SDEU, což dle něj znamená, že oprava daně byla uplatněna po uplynutí lhůty ve smyslu § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Proto správce daně řízení zahájena podáním dodatečných přiznání k DPH za

zdaňovací období leden až prosinec 2012 zastavil rozhodnutím ze dne 17. 2. 2022 dle § 106 odst. 1 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[3] Proti tomuto rozhodnutí o zastavení řízení podala žalobkyně odvolání, o němž žalovaný rozhodl dne 8. 6. 2022. Tímto rozhodnutím zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí správce daně, a to ve věci řízení zahájených podáním dodatečných přiznání k DPH za zdaňovací období květen až prosinec 2012. V části, ve které byla dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastavena řízení zahájená podáním dodatečných přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až duben 2012, pak žalovaný písemností ze dne 15. 6. 2022 odvolání vrátil správci daně k bezodkladnému vydání rozhodnutí dle § 111 odst. 6 daňového řádu z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období leden až duben 2012, neboť uplynutí lhůty pro stanovení daně v odvolacím řízení zjistil správce daně. Správce daně předložil své stanovisko společně s odvoláním žalobkyně a spisem žalovanému dne 16. 5. 2022, tedy v době, kdy již dle jeho názoru uplynula lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období leden až březen 2012 a ke stanovení daně za zdaňovací období duben 2012 zbývalo méně než 10 dní, což už by nemuselo postačovat ani k samotnému úkonu vydání a doručení rozhodnutí. Správce daně také postupoval dle pokynu žalovaného a o části týkající se zdaňovacích období leden až duben 2012 rozhodl dne 27. 6. 2022 tak, že dle § 111 odst. 6 daňového řádu rozhodnutí o zastavení řízení ve specifikované části zrušil a odvolací řízení zastavil.

[4] Žalobkyně i toto rozhodnutí o zastavení řízení napadla odvoláním, které žalovaný posoudil jako nedůvodné, a proto jej rozhodnutím ze dne 6. 9. 2023 zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Právě rozhodnutí ze dne 6. 9. 2023 napadla žalobkyně správní žalobou, kterou krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 9. 4. 2024.

[5] Krajský soud vyšel z toho, že ve věci uplynula objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu. Za takové situace již nebylo možné daň doměřit a správce daně postupoval správně, pokud ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až duben 2012 řízení zastavil podle § 111 odst. 6 daňového řádu. Uplynutí desetileté lhůty pro stanovení daně znamená, že stanovit daň není možné ani v částce vyšší, ani v částce nižší oproti původní dani. Krajský soud se zabýval smyslem prekluzivních lhůt a v souvislosti s tím považoval za nepřiléhavý odkaz žalobkyně na nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, ze kterého má dle žalobkyně plynout, že v důsledku uplynutí lhůty dle § 148 odst. 5 je nutné daň považovat za vyměřenou ve výši, v jaké ji daňový subjekt (dodatečně) přiznal. Podle krajského soudu totiž daný nálezy nelze aplikovat na daňový řád, neboť jeho závěry se vztahují k předcházejícímu zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ZSDP). K tomu se podle krajského soudu ostatně již vyjádřil NSS. Navíc se Ústavní soud vyslovil k situaci, kdy se správce daně ve vytykáacím řízení dopustil výrazných průtahů. O tom však nyní nelze hovořit. Správce daně postupoval včas. Nadto žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání na samém sklonku desetileté prekluzivní lhůty. S jejich podáním tedy sama bezdůvodně otálela. Je sice pravda, že judikatura NSS je ve vztahu k účinkům nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09 nejednotná, a touto problematikou se proto zabývá rozšířený senát NSS, avšak ani to není s ohledem na konkrétní okolnosti věci rozhodné. Argumentace žalobkyně by nadto vedla k absurdnímu závěru, že podání dodatečného daňového přiznání na samém konci lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu by znamenalo, že správce daně by musel akceptovat i zcela smyšlené údaje daňového subjektu a podle nich vyměřit daň. Navíc prodloužení lhůty dle § 148 odst. 5 daňového řádu nepřichází v úvahu ani na základě § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, jak to žalobkyně navrhuje. Ve zbytku se pak krajský soud věnoval souvislostem

pokračování

případu s věcí vedenou u něj pod sp. zn. 60 Af 26/2022, která se týká zbývajících zdaňovacích období roku 2012 (květen až prosinec), u nichž žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Kasační stížnost

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále *stěžovatelka*) kasační stížnost. V ní uvedla, že se krajský soud mylí, pokud souhlasí s právním názorem žalovaného, že po uplynutí desetileté objektivní lhůty pro vyměření daně dle § 148 odst. 5 daňového řádu již nelze daň vyměřit či doměřit a řízení o vyměření či doměření daně je třeba zastavit.

[7] S takovým závěrem stěžovatelka souhlasí pouze tehdy, jde-li o vyměření či doměření daně v neprospěch daňových subjektů. Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po uplynutí lhůt zanikají i povinnosti daňových subjektů, které, zejména pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými problémy. O tom nakonec hovořil i krajský soud. Stěžovatelka však nesouhlasí s tím, že by se mohl uplatnit stejný postup v případě, že k uplynutí desetileté objektivní lhůty dojde za situace, že není rozhodnuto o dodatečném daňovém přiznání podaném daňovým subjektem. Umožňují-li totiž daňové zákony daňovým subjektům podat dodatečná daňová přiznání, nemohou tytéž zákony znemožňovat, aby daň byla následně řádně vyměřena (doměřena), a to ani z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně. To by bylo v rozporu s legitimním očekáváním daňových subjektů a v rozporu s právní jistotou, kterou zaručuje čl. 1 odst. 1 Ústavy. Stěžovatelka tak namítá, že § 148 odst. 5 daňového řádu vyložil krajský soud (a také daňové orgány) ústavně nekonformním způsobem.

[8] Podle názoru stěžovatelky tedy nestihne-li správce daně pravomocně vyměřit daň v prekluzivní lhůtě, ač tak učinit mohl, je nutné považovat daň za vyměřenou ve výši, v jaké ji daňový subjekt přiznal. Správce daně o podaných dodatečných platebních výměrech na DPH za zdaňovací období leden 2012 až duben 2012 rozhodl; přitom stěžovatelce nesdělil, že tato dodatečná přiznání nemohl řádně prověřit. Správce daně, resp. žalovaný, tedy měl stěžovatelce sdělit, že DPH za toto zdaňovací období byla vyměřena ve výši, v jaké ji stěžovatelka přiznala svými dodatečnými daňovými přiznáními ze dne 31. 12. 2021. Jiný postup je ústavně nekonformní, a tedy nezákonný. Krajský soud pak měl z důvodu nesprávného a nezákonného postupu žalovaného napadené rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[9] Krajský soud jako následek jiného postupu finančních orgánů nastiňuje, že se daňovým subjektům vyplatí podat dodatečné daňové přiznání (obsahující třeba i smyšlené údaje) na samém sklonku desetileté prekluzivní lhůty. S ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty by tak nebylo možné správnost údajů v něm uvedených prověřit a správce daně by byl při aplikaci názoru vysloveného v nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09 povinen akceptovat i smyšlené údaje daňového subjektu a vyměřit daň podle nich. Takový důsledek považuje krajský soud za absurdní, a proto je třeba jej odmítnout. K tomu stěžovatelka namítá, že by šlo o důsledek vady právní úpravy provedené v daňovém řádu. Tu je podle názoru stěžovatelky třeba překlenout výkladem příslušných ustanovení daňového řádu soudy, například uplatněním § 148 odst. 2 daňového řádu a prodloužením i desetileté lhůty o jeden rok.

[10] Tvrdí-li krajský soud, že to byla sama stěžovatelka, kdo otálel s podáním dodatečných daňových přiznání, pak je třeba poznamenat, že stěžovatelka podala dodatečná přiznání hned po obdržení rozsudku NSS ze dne 19. 11. 2021, čj. 3 Afs 116/2020-83, který se týkal transakcí s odběrateli uvedenými v bodě [1]. Zároveň daňový řád nestanovuje, jak dlouho před uplynutím prekluzivní lhůty lze podat dodatečná přiznání a jaká doba a podle jakého ustanovení daňového řádu by byla považována za nejzazší možnou, aby k prekluzi nemohlo dojít. Ostatní argumentace krajského soudu je pak irelevantní, neboť se týká jiných důvodů, než pro které žalovaný zamítl stěžovatelčino odvolání.

[11] Stěžovatelka uzavřela, že judikatura správních soudů ani Ústavního soudu dosud neřešila problematiku dodatečných přiznání s ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty vyčerpávajícím způsobem, takže je zde mnoho neřešených otázek, např. zda se při takovémto konkludentním vyměření daně použije i § 140 odst. 1 a 4 (resp. § 144 odst. 1 a 2) daňového řádu.

Vyjádření žalovaného

[12] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný, který navrhuje její zamítnutí. Podle jeho názoru krajský soud postupoval při posouzení žaloby správně, věcně a zcela adekvátně se vypořádal se všemi námitkami stěžovatelky; rozsudek je zákonný a přezkoumatelný.

[13] Ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu považuje žalovaný za zcela jednoznačné, nepřipouštějící možnost dobrat se různými výklady různých výsledků. Dle tohoto ustanovení lhůta pro stanovení daně končí nejpozději 10 let od svého počátku. Tím je určen absolutní a nepřekročitelný konec lhůty a toto ustanovení nedává žádný prostor pro alternativní interpretace. O tom svědčí i judikatura NSS. Lhůty týkající se jednotlivých dotčených zdaňovacích období skončily, nastala prekluze práva stanovit daň, tj. zákonná překážka vydat jakékoliv meritorní rozhodnutí ve věci stanovení daně.

[14] Stěžovatelčin argument, že pokud daňový řád umožňuje podat daňové tvrzení, nemůže současně znemožňovat stanovení daně po uplynutí lhůty, je dle žalovaného lichý. Bylo totiž třeba se i při podání dodatečného daňového přiznání pohybovat v rámci lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu.

[15] Příléhavý není ani odkaz na nálezný sp. zn. I ÚS 3244/09, z něhož stěžovatelka dovozuje určitou možnost fikce konkludentního stanovení daně. Ten se týkal typově jiné – dosti specifické – situace, kdy byly dány průtahy na straně správce daně. Nyní naopak daňové orgány rozhodovaly rychle a včas. Stěžovatelka nadto své námitky staví v zásadě pouze na svém přesvědčení, že správce daně měl obratem a bez jakýchkoliv výhrad akceptovat dodatečně tvrzené důvody pro snížení poslední známé daně (které spočívaly v provedení opravy daně dle § 43 zákona o dani z přidané hodnoty, a to navíc po uplynutí k tomu zákonem stanovené lhůty). Stěžovatelka tak samozřejmě mohla dodatečné snížení daně tvrdit, ale současně si musela být vědoma toho, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůt zakotvených v § 148 daňového řádu, a že daňové řízení, obzvláště, provádějí-li se v něm dokazování, vyžaduje standardně výrazně širší časový rámec.

[16] Podle žalovaného se prekluze práva stanovit daň týká stanovení daně jak v neprospěch, tak i ve prospěch daňového subjektu (stanovení nadměrného odpočtu a stanovení daně v částce nižší, než je poslední stanovená daň na jedné straně; a doměření daně vyšší, než je poslední známá daň, na straně druhé). Zákon jednoznačně hovoří zásadně o stanovení daně jako

pokračování

takovém, nikoliv o různých eventualitách v podobě možných výsledků nalézacího řízení; výjimky z tohoto pravidla nelze dovodit žádnou obecně akceptovatelnou výkladovou metodou. Přitom krajský soud upozornil v napadeném rozsudku na nežádoucí a až absurdní dopady stěžovatelčina výkladu, podle kterého by mohl prakticky kdokoli podat na sklonku objektivní lhůty pro stanovení daně daňové tvrzení s libovolnými smyšlenými údaji a správce daně by nemohl jinak než takové tvrzení akceptovat. Zároveň § 148 odst. 5 daňového řádu nepředstavuje pouze stimul pro správce daně k neprodlenému jednání, nýbrž také nastolení právní jistoty obecně, pro obě dotčené strany. Určení pevných mantinelů, které platí jak pro správce daně, tak pro daňový subjekt, má za cíl nastolit právní jistotu pro obě strany ohledně toho, zda lze ve věci konkrétní daně ještě něco činit, či nikoliv. Smysl a účel dotčené právní úpravy tedy není natolik jednostranný, jak stěžovatelka dovozuje.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

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

[18] Jádrem nynějšího sporu je otázka, jaký význam má s ohledem na okolnosti případu skutečnost, že ve vztahu k příslušným zdaňovacím obdobím uplynula lhůta podle § 148 odst. 5 daňového řádu. Zatímco stěžovatelka se domnívá, že důsledky mohou být v zásadě dvojí, a to i) že daň měla být doměřena v té výši, jakou deklarovala ve svých dodatečných daňových přiznáních, nebo ii) že lhůta pro doměření daně měla být prodloužena o jeden rok ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, zastává žalovaný protichůdný postoj. Ten spočívá v tom, že dle jeho názoru uplynutí lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu znamená, že již v řízení není možné meritorně rozhodnout a řízení o dodatečných daňových přiznáních je třeba ve vztahu k dotčeným zdaňovacím obdobím zastavit. S tím se ztotožnil i krajský soud. NSS nyní s krajským soudem, byť po jistých korekcích jeho závěrů, souhlasí. S ohledem na rozhodovací důvody týkající se posuzovaného případu ponechává NSS stranou otázku lhůty pro opravu výše daně podle § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty.¹

[19] Po skutkové stránce, v návaznosti na část I tohoto rozsudku, konstatuje NSS, že dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období leden 2012 až prosinec 2012 podala stěžovatelka dne 31. 12. 2021. Z toho lhůty pro stanovení daně uplynuly ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až duben 2012 ve dnech 27. 2., 26. 3., 25. 4. a 25. 5. 2022.² Proto správce daně rozhodnutím z 27. 6. 2022, na základě sdělení žalovaného ze dne 15. 6. 2022, dle § 111 odst. 6 daňového řádu³ zastavil odvolací řízení ve vztahu ke zmíněným zdaňovacím obdobím. Toto rozhodnutí potvrdil žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 9. 2023, jímž zamítl stěžovatelčino odvolání.

[20] Po právní stránce tak musel vzít NSS v potaz zejména následující ustanovení:

- Podle § 148 odst. 5 daňového řádu platí, že *lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*

¹ Opravu výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění.

² Podle § 101 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty činí lhůta pro podání daňového přiznání 25 dnů od skončení zdaňovacího období.

³ Pokud již uplynula lhůta pro stanovení daně, správce daně, který v odvolacím řízení tuto skutečnost zjistil, napadené rozhodnutí o stanovení daně zruší a zastaví odvolací řízení.

- Podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu *správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže nelze v řízení pokračovat z důvodů, které stanoví zákon.*
- Podle § 148 odst. 2 písm. a) platí mj. to, že *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení.*
- Podle § 144 odst. 1 daňového řádu *neodchyluje-li se doměřovaná daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek doměření oznamovat dodatečným platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola. Dodatečný platební výměr správce daně založí do spisu.*

[21] NSS je stejně jako žalovaný toho názoru, že výklad § 148 odst. 5 nezpůsobuje interpretační potíže. Podle tohoto ustanovení tak lhůta pro stanovení daně končí nejpozději 10 let od svého počátku. To představuje v zásadě absolutní a nepřekročitelný konec lhůty. Případná výjimka z daného pravidla, mající za následek prolomení této lhůty, může plynout pouze ze zvláštních ustanovení zákona. Z těchto východisek, tedy že zmiňovaná desetiletá lhůta je v zásadě nepřekročitelná a že případné výjimky mohou plynout pouze z konkrétních (zvláštních) zákonných pravidel, vychází jak odborná literatura (např. *Rozebnal, T. Komentář k § 148 daňového řádu. In: Rozebnal, T. Daňový řád. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019; stav k 1. 3. 2021 dostupný elektronicky v systému ASPI*), tak zejména judikatura. Poměrně nedávno se v tomto smyslu opětovně vyjádřil NSS například v rozsudku svého rozšířeného senátu ze dne 1. 11. 2023, čj. 9 Afs 95/2021-64, č. 4543/2024 Sb. NSS. V bodě 23 tak uvedl, že *„i v případech, kdy se lhůta pro stanovení daně prodlužuje (odst. 2), přerušuje a počíná běžet nová tříletá lhůta (odst. 3) nebo neběží, tedy se staví (odst. 4), platí, že lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1 (§ 148 odst. 5 daňového řádu). Výjimkou pro překročení této nejdelší objektivní lhůty 10 let jsou jen případy stanovené v odstavcích následujících po odstavci pátém (§ 148 odst. 6 a 7 daňového řádu)“* (zvýraznění doplněno).

[22] Citovaný rozsudek považuje NSS i nyní za důležitý v tom ohledu, že se vyjadřuje k různým situacím, za kterých (ne)dochází k prolomení objektivní desetileté lhůty, a to v aspektech, které zmiňuje stěžovatelka. Jde mj. o to, že ani podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu nezpůsobuje prodloužení lhůty dle § 148 odst. 5 daňového řádu, jak to nastiňuje stěžovatelka. Již dříve se k tomu NSS ostatně vyslovil v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 Afs 81/2020-40, č. 4056/2020 Sb. NSS, zejména v bodě 35. Tento právní názor NSS shrnul i v právní větě, v níž mj. uvedl, že *„daňovou povinnost lze [...] vyměřit nejpozději ve lhůtě deseti let podle § 148 odst. 5 daňového řádu, a to i při aplikaci § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu“* (zvýraznění doplněno).

[23] Z toho plyne, že příslušné lhůty skončily k datům určeným v napadeném rozhodnutí žalovaného, jak je NSS nyní uvedl v bodě [19] tohoto rozsudku. K těmto datům tedy nastala prekluze práva stanovit daň, tj. zákonná překážka vydat jakékoliv meritorní rozhodnutí ve věci stanovení daně. Proto také správce daně rozhodl dle § 111 odst. 6 daňového řádu o zastavení řízení ve vztahu k vymezeným zdaňovacím obdobím a žalovaný se s jeho závěrem správně ztotožnil. Žalovaný se v tom mohl opřít o závěry, které vyslovil NSS v rozsudku ze dne 8. 4. 2022, čj. 5 Afs 57/2021-31, resp. které poté vplynuly z rozsudku NSS ze dne 8. 12. 2023, čj. 5 Afs 43/2021-91 (k otázce a významu možného rozporu těchto rozsudků s rozsudkem NSS ze dne 30. 12. 2022, čj. 2 Afs 60/2021-23, č. 4454/2023 Sb. NSS, na který upozornil i krajský

pokračování

soud, se NSS vysloví níže). Z obou zde zmíněných rozsudků pátého senátu tak plyne, že „*uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně brání [...] pouze jejímu stanovení (vyměření či doměření), nikoliv však vydání procesního rozhodnutí o zastavení daňového řízení* (zvýraznění doplněno); viz bod 34 rozsudku čj. 5 Afs 43/2021-91). Uplynutí desetileté prekluzivní lhůty tak bránilo vydání meritorního rozhodnutí správce daně (či žalovaného), nikoli zastavení řízení.

[24] NSS také uvádí, že je principiálně nesprávný, resp. je zavádějící, stěžovatelčin argument, že pokud daňový řád umožňuje podat daňové tvrzení, nemůže současně znemožňovat stanovení daně po uplynutí lhůty. Je totiž zřejmé, že daňový subjekt skutečně může podat dodatečné daňové přiznání na nižší daň, a to ve lhůtách podle § 141 odst. 2 ve spojení s § 141 odst. 1 daňového řádu. To však neznamená, že by toto pravidlo mohlo pojímat zcela izolovaně od dalších pravidel vyplývajících z daňového řádu, mezi něž patří i úprava prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu, v jejímž rámci je možné daň stanovit. Svého práva (účinně) podat dodatečné daňové přiznání může daňový subjekt využít v příslušných mezích, které jsou vytyčeny mj. příslušnými lhůtami, mezi něž patří i lhůta podle § 148 odst. 5 daňového řádu (Ostatně další takové pravidlo – resp. lhůta – pro opravu daně vyplývá i z § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, jehož prolomení se stěžovatelka na základě judikatury SDEU dodatečnými daňovými přiznáními domáhala. NSS poznamenává, že judikaturou SDEU nyní stěžovatelka argumentuje pouze ve vztahu ke lhůtě podle § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, nikoli ve vztahu k § 148 odst. 5 daňového řádu. Je to přitom právě žalobce, resp. stěžovatel, kdo prostřednictvím svých námitek vymezuje předmět sporu a rozsah přezkumu – viz § 75 odst. 2 a § 109 odst. 4. s. ř. s.). NSS tak souhlasí s žalovaným, že § 141 odst. 2 daňového řádu nepopírá právní úpravu dle § 148 odst. 5 daňového řádu; není tu podmíněnost nebo provázanost, která by pravidlo obsažené v § 148 odst. 5 daňového řádu měnila.

[25] S ohledem na okolnosti případu nemohou stěžovatelce svědčit ani závěry vyplývající z nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09. Tam totiž šlo o případ, kdy z důvodů průtahů na straně správce daně při prověřování nadměrného odpočtu nebyl tento odpočet vyměřen a kdy se daňové orgány odvolávaly na uplynutí lhůty pro stanovení daně jako na překážku pro jeho uznání. To posoudil ÚS jako projev přepjatého formalismu, který zasáhl do ústavně zaručených práv daňového subjektu. Proto Ústavní soud dovedl, že v takové situaci je nutno k takovému nadměrnému odpočtu přistupovat tak, jako by byl od počátku uznán.

[26] NSS zde souhlasí s žalovaným, že určitou podobnost stěžovatelčina případu s případem, kterým se zabýval Ústavní soud, představuje, že ve zmíněném nálezu ÚS posuzoval situaci, kdy správce daně prověřoval daňové tvrzení daňového subjektu, ze kterého vyplýval přeplatek na dani. Rozdíl, a to zásadní, však spočívá v tom, že Ústavní soud ve zmíněné věci shledal průtahy řízení – zaviněné správcem daně –, pro které představovalo vyvození překážky pro vyměření tvrzeného nadměrného odpočtu přepjatý, a proto nepřipustný formalismus. Závěry nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09 však nelze přenášet na každou situaci, kdy není v běžící lhůtě pro stanovení daně pravomocně skončeno běžící nalézací řízení.

[27] Kriticky k možnostem aktuální použitelnosti závěrů nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09 se NSS vyslovil v rozsudku čj. 5 Afs 57/2021-31 (bod 21) a také v rozsudku čj. 5 Afs 43/2021-91 (bod 38), a to především pro koncepční změny v úpravě příslušných institutů v ZSDP (k němuž se Ústavní soud přímo vyslovoval, byť nad rámec věci zmínil i úpravu podle § 140 odst. 1 daňového řádu) a v daňovém řádu. Naopak pozitivně se k aplikaci nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09 vyjádřil NSS v rozsudku čj. 2 Afs 60/2021-23, což vedlo k tomu, že věc byla k posouzení předložena rozšířenému senátu NSS (usnesení NSS ze dne 25. 1. 2024, čj. 1 Afs 231/2022-34). To

však nic nemění na tom, že taktéž ve věci sp. zn. 2 Afs 60/2021 se NSS zabýval situací, kdy ke stanovení daně ve prospěch daňového subjektu nedošlo v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty „zaviněného“ správcem daně (srov. bod 30 rozsudku čj. 2 Afs 60/2021-23, a zejména bod 35 rozsudku čj. 5 Afs 43/2021-91).⁴ Ke stejným závěrům, tedy že prostor pro uplatnění závěrů nálezu sp. zn. I. ÚS 2344/09 nastává až v případě pochybení správce daně, a jen za takových podmínek nastane fikce stanovení daně ve smyslu tohoto nálezu, dospívá i odborná literatura (Rozebnal, T. Komentář k § 144 daňového řádu. In: Rozebnal, T. Daňový řád. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019; stav k 1. 3. 2021 dostupný elektronicky v systému ASPI). O tom však nyní nelze hovořit, neboť stěžovatelka podala svá dodatečná daňová přiznání na samém sklonku desetileté prekluzivní lhůty a skutečně nelze seznat žádná pochybení, ve smyslu průtahů, správce daně. Ostatně k těmto otázkám (možnému rozkolu v judikatuře NSS a skutkovým okolnostem vztahujícím se k této judikatuře) se krajský soud přílehlavě vyjádřil a řádně odůvodnil svůj závěr, že není nutné čekat na rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 231/2022).

[28] Za této situace lze stále vycházet ze závěrů rozsudku čj. 5 Afs 57/2021-31, dle kterých je „absurdní“ domněnka stěžovatelky, „že skutečnosti jí samotnou tvrzené v dodatečném daňovém přiznání se uplynutím objektivní lhůty pro stanovení daně stávají bez dalšího nezpochybnitelnými a takto jí tvrzená daň je tedy poslední známou daní. Především v dané věci nešlo o vyměřovací řízení ve smyslu § 135 a násl. daňového řádu; dodatečným daňovým přiznáním stěžovatelka iniciovala doměřovací řízení, jež má místo tam, kde daňový subjekt tvrdí jinou výši daně, než je poslední známá daň. [...] Konstrukce stěžovatelky založená na tom, že pokud správce daně již nemá možnost daň vyměřit po uplynutí prekluzivní lhůty, platí jakási fikce vyměření dle údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání, nemá oporu v daňovém řádu. Pokud se stěžovatelka dovolává popravdě ojedineleho rozhodnutí Ústavního soudu, které cituje, je třeba uvést, že závěry tam prezentované byly vysloveny v návaznosti na probíhající vytýkáací řízení, které skončilo po několika letech průtahů správce daně shodně s původně vykázanou daní; stěžovatelka ve věci nyní projednávané podala dodatečné daňové tvrzení na samém sklonku desetileté lhůty pro stanovení daně“ (body 20 a 21 citovaného rozsudku).

[29] Jak již však NSS opakovaně naznačil, správce daně nepostupoval s průtahy. V krátké lhůtě, která mu u dotčených zdaňovacích období zbývala, konkrétně posoudil podaná dodatečná daňová tvrzení i tvrzené důvody k prolomení lhůty pro provedení opravy daně dle § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. V tomto smyslu také vydal rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 17. 2. 2022 (viz body [2] a [3]). Správce daně tak prvostupňové řízení provedl urychleně. Zároveň pak bylo třeba zohlednit, i z hlediska nabytí právní moci rozhodnutí správce daně, že sama lhůta pro podání odvolání činila 30 dní. V tomto směru žalovaný poukázal na to, že podle zveřejněného pokynu ministra financí č. MF-5, o stanovení lhůt při správě daní, se pro provedení odvolacího řízení za obvyklou považuje lhůta šesti měsíců.

⁴ To je mj. důvod, proč NSS nyní nevyčkával na rozhodnutí rozšířeného senátu. Ten se ostatně zabývá otázkou, která se přímo netýká v současnosti řešeného problému a zmíněný rozpor v judikatuře posuzuje z hlediska, které teď není klíčové. Ve všech „rozporných“ případech šlo o průtahy v rámci postupu k odstranění pochybností; nyní však není možné konstatovat žádné průtahy, ostatně správce daně ani postup k odstranění pochybností nezahájil (jak se NSS v tomto rozsudku také vyjadřuje, za daných podmínek nebylo legitimně možné očekávat provedení „úplného“ daňového řízení, včetně dokazování, v zákonné lhůtě). Dle usnesení čj. 1 Afs 231/2022-34 jde o otázku: „Jestliže z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu nevyvolá postup k odstranění pochybností žádné účinky, a ke stanovení daně má tudíž dojít v souladu s tvrzením daňového subjektu podle § 140 odst. 1 věty první daňového řádu, k jakému okamžiku a jakým způsobem dochází k vyměření daně? Je nutné, aby správce daně platební výměr vydal, nebo dochází k vyměření daně automaticky?“

pokračování

Jak konstatoval i žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, je zřejmé, že k provedení „úplného“ řízení ve věci dodatečných daňových příznání nebyl dán dostatečný časový prostor.

[30] K tomu NSS také dodává, že stěžovatelka nemohla legitimně očekávat, že daňové orgány automaticky – např. bez potřebného dokazování a právního posouzení – akceptují vše, co uvedla v dodatečných daňových příznáních. Je totiž zřejmé, že v dodatečných daňových příznáních stěžovatelka uváděla k vymezeným plněním něco zcela jiného než dříve. Daňové orgány přitom ve vztahu k těmto plněním (viz bod [1]) již dříve rozhodovaly a nároky na odpočet daně neuznaly. To také vedlo k tomu, že stěžovatelka podala žalobu, kterou zamítl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 26. 2. 2020, čj. 31 Af 3/2018-250. Kasační stížnost stěžovatelky proti tomuto rozsudku pak zamítl NSS rozsudkem ze dne 19. 11. 2021, čj. 3 Afs 116/2020-83. Pokud pak stěžovatelka podala dne 31. 12. 2021 zmíněná dodatečná daňová příznání, a to také s odkazem na rozsudek SDEU ve věci *EN.SA. Srl.*, je třeba vzít v potaz, že dle tohoto rozsudku fiktivní povaha plnění (právě k závěrům o fiktivnosti vybraných plnění dospěly správní soud ve věcech sp. zn. 31 Af 3/2018 a sp. zn. 3 Afs 116/2020) brání odpočitatelnosti daně; zároveň je však, jak SDEU uvedl v bodě 33 tohoto rozsudku, „*dodržení zásady daňové neutrality zajištěno možností – kterou mají upravit členské státy – opravit jakoukoliv bezdůvodně naučtovanou daň, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru nebo pokud tento vystavitel včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů (rozsudek ze dne 31. ledna 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 43)*“. V tomto ohledu tedy stěžovatelka mohla, bez ohledu na jednoznačnost závěrů vyslovených správními soudy ve věcech sp. zn. 31 Af 3/2018 a sp. zn. 3 Afs 116/2020, očekávat, že bude muset prokazovat svou dobrou víru a to, že včas odstranila nebezpečí ztráty daňových příjmů, pokud se domáhala prolomení lhůty podle § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Její – prezentované – očekávání, že daňové orgány za dané situace její opravu daně, resp. dodatečná daňová tvrzení bez dalšího plně akceptují, se tedy jeví jako přinejmenším výrazně „problematické“.

[31] V souvislosti se závěry vyslovenými v bodě [30] tohoto rozsudku však musí NSS korigovat některé závěry krajského soudu a rozhodnutí žalovaného. Nelze totiž s úspěchem tvrdit, že stěžovatelka bezdůvodně „*otálela*“ s podáním dodatečných daňových příznání a účelově je podala až na samém sklonku desetileté prekluzivní lhůty, resp. že dodatečné daňové příznání mohla podat již po pravomocném vyměření daně v roce 2017 (bod 25 rozsudku krajského soudu, resp. zmínka v tomto smyslu již v bodě 13). To proto, že znění daňového řádu účinné do 31. 12. 2020 v § 141 odst. 6 stanovilo, že *dodatečné daňové příznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné [...] je-li o této dani zahájeno [...] řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně*. Je přitom zřejmé, že ve věci podala stěžovatelka žalobu ke Krajskému soudu v Brně v roce 2018 (věc sp. zn. 31 Af 3/2018). Až do právní moci rozsudku čj. 31 Af 3/2018-250 (ode dne zahájení tohoto řízení) tedy nemohla dodatečné daňové příznání „účinně“ podat; takové dodatečné daňové příznání by bylo nepřípustné, nebylo by jím zahájeno nalézací řízení, správce daně by nebyl povinen vydávat rozhodnutí o zahájení řízení a nemělo by ani vliv na běh lhůty podle § 148 daňového řádu (viz *Rozebnal, T.* Komentář k § 145a daňového řádu. In: *Rozebnal, T.* Daňový řád. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019; stav k 1. 3. 2021 dostupný elektronicky v systému ASPI). Od 1. 1. 2021, na základě znění nového § 145a daňového řádu, pak nebylo přípustné ani dodatečné daňové příznání podané v době, kdy probíhalo řízení

o kasační stížnosti.⁵ Přípustné dodatečné daňové přiznání tak stěžovatelka skutečně mohla podat až po nabytí právní moci rozsudku NSS ze dne 19. 11. 2021, čj. 3 Afs 116/2020-83.

[32] Je pak problematické stěžovatelce navrhopvat, že měla podat dodatečné daňové přiznání již po vyměření daně v roce 2017. To sice mohla přípustně učinit před zahájením řízení ve věci sp. zn. 31 Af 3/2018, avšak po dobu tohoto řízení by se řízení o dodatečném daňovém přiznání přerušovalo a rozeběhlo by se opět až po skončení příslušného kasačního řízení (srov. bod [31] či také opět *Rozehnal, T.* a komentář k § 145a daňového řádu). Prostřednictvím dodatečného daňového tvrzení by totiž ve svém důsledku musela rezignovat na soudní přezkum vyměření daně, resp. by její tvrzení působila výrazně účelově, pokud by v řízení před soudem trvala na tom, že dotčená plnění nebyla fiktivní, resp. měla vést k nároku na odpočet daně, a v řízení o dodatečných daňových přiznáních tvrdit opak; právě víru, že jejím tvrzením popřejí správní soudy sluchu, stěžovatelka zmiňovala.

[33] NSS také dodává, že považuje za spekulativní a na jádro věci nepřiléhavé závěry, které krajský soud uvedl v bodě 29 svého rozsudku (že by ani zrušení rozhodnutí žalovaného nemuselo mít za následek – samo o sobě – doměření daně dle dodatečných daňových tvrzení za zdaňovací období leden až duben 2012). Ty však nemají vliv na zákonnost rozsudku, neboť jdou nad rámec věci samé a nijak se nedotýkají jinak správných závěrů krajského soudu, které vedly k zamítnutí žaloby.

[34] NSS doplňuje, že s ohledem na výše uvedené nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že prekluze práva stanovit daň brání pouze stanovení daně *v neprospěch* daňového subjektu. NSS souhlasí s žalovaným, že kdyby měl být dopad úpravy prekluzivní lhůty odlišný podle toho, zda má být výsledek daňového řízení ve prospěch, nebo naopak v neprospěch daňového subjektu (vyšší odpočet daně a nižší stanovená daň oproti poslední známé dani a naopak), musel by zákon na takovou eventualitu pamatovat. Žádná taková výjimka, resp. zvláštní pravidlo, však z daňového řádu nevyplývá. Ostatně důvodová zpráva k návrhu daňového řádu, konkrétně k úpravě lhůt podle § 148, vyznívá tak, že za jejich smysl a účel nelze považovat pouze stimul pro správce daně k neprodlenému jednání, nýbrž nastolení právní jistoty obecně, a to pro obě dotčené strany: *„Jedním z cílů návrhu je obnovit právní jistotu ohledně běhu lhůty, ve které lze vyměřit nebo doměřit daň (v návrhu označovaná jako lhůta pro stanovení daně). Tato lhůta je velmi důležitá, neboť pro daňové řízení je typické, že uplynutí prekluzivní lhůty je rozhodným okamžikem určujícím konec daňového řízení v jeho nalézací rovině a definitivní vypořádání materiálních vztahů mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem. Do té doby lze zákonem připuštěnými instrumenty měnit poslední známou daň, a to jak ve prospěch daňového subjektu, tak v jeho neprospěch“* (zvýraznění doplněno).⁶ Jak v tomto smyslu uvádí i žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, jde o určení pevných mezí, které platí jak pro správce daně, tak pro daňový subjekt, a mají za cíl nastolit právní jistotu pro obě strany ohledně toho, zda lze ve věci konkrétní daně ještě něco činit, či nikoliv. Nejde tak o nedokonalost právní úpravy, která by měla být pojmána ve prospěch daňového subjektu, jak předestírá stěžovatelka, nýbrž o smysl příslušné právní úpravy a úmysl zákonodárce. Nejsou tu ani ony judikaturou dosud neřešené otázky, jak o nich hovořila stěžovatelka (v tomto směru NSS odkazuje např. na body [21] a [22]).

⁵ Dle § 145a odst. 3 daňového řádu *daňové tvrzení k dani, ohledně jejíhož stanovení je vedeno řízení před soudem ve správním soudnictví, není přípustné a nezabývá další řízení.*

⁶ K tomu srov. rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, čj. 1 Afs 289/2019-41, č. 4192/2021 Sb. NSS, bod 35, či rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015, čj. 2 Afs 1/2015-49, č. 3245/2015 Sb. NSS, bod 57.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[35] NSS tedy uzavírá, že kasační stížnost nebyla důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[36] Stěžovatelka v nynější věci nebyla úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.) Žalovanému pak nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti, proto mu NSS náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 13. srpna 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně
senátu