



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Martin Matzke**, se sídlem Lounky 10, Chodouny, zastoupený JUDr. Ing. Radanem Tesařem, advokátem se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 10. 2023, č. j. 16 Af 35/2020 – 56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v celkové výši 4 114 Kč k rukám jeho zástupce, advokáta JUDr. Ing. Radana Tesaře, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 6. 2020, č. j. 23424/20/5200-10422-706807, zamítl odvolání žalobce a potvrdil sedm rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále též „*správce daně*“) ze dne 28. 5. 2019, kterými byla podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc, zastavena řízení zahájená podáním dodatečných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013, únor 2014, březen 2014, květen 2014, říjen 2014, listopad 2014 a prosinec 2014.

[2] Dodatečná daňová přiznání podal žalobce poté, co správce daně vydal na základě výsledku daňové kontroly dodatečné platební výměry na DPH za výše uvedená zdaňovací období. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole dospěl k závěru, že žalobce nepředložil v rámci daňové kontroly na DPH důkazy, které by prokázaly přijetí fakturovaných služeb od společnosti MM GT-Racing s.r.o. (dále jen „společnost MM GT-Racing“), a neprokázal tak, že nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění na reklamu uplatnil v souladu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 30. 10. 2023, č. j. 16 Af 35/2020 – 56, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Nejprve krajský soud poukázal na to, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 5. 9. 2023, č. j. 2 Afs 363/2019 - 50, č. 4517/2023 Sb. NSS, dospěl k závěru, že daňový subjekt je oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší ve lhůtě pro stanovení daně. Objektivní lhůta stanovená v § 141 odst. 1 větě první daňového řádu (*do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil, že daň má být vyšší než poslední známá daň*) se pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší nepoužije. S ohledem na výše uvedený závěr rozšířeného senátu žalovaný dle krajského soudu nesprávně dovodil, že dodatečná daňová přiznání nebyla žalobcem podána v subjektivní lhůtě stanovené § 141 odst. 2, ve spojení s odst. 1 téhož ustanovení daňového řádu, a proto nebyla splněna jedna z nutných podmínek pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší. Krajský soud konstatoval, že z toho pohledu je rozhodnutí žalovaného nezákonné, neboť nebyl naplněn důvod pro zastavení řízení zahájených podáním dodatečných daňových přiznání podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

[5] Krajský soud současně zdůraznil, že řízení zahájená podáním dodatečných daňových přiznání byla daňovými orgány zastavena též z důvodu, že dle nich nebyla splněna ani další nutná podmínka pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, a to že poslední známá daň byla stanovena v nesprávné výši, neboť byla pravomocně doměřena na základě provedené daňové kontroly. Daňové orgány shledaly, že i z toho důvodu bylo namíste řízení zahájená podáním dodatečných daňových přiznání zastavit dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Krajský soud se tudíž zabýval tím, zda ob stojí tento další důvod, pro který daňové orgány řízení zastavily. Dospěl pak závěru, že pokud žalobce v dodatečném daňovém přiznání na nižší daň tvrdil, že daň stanovena podle výsledků daňové kontroly je v nesprávné výši, k čemuž doložil důkazy, nemohou daňové orgány zastavit řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání s odůvodněním, že doměřené dani na základě výsledků daňové kontroly náleží presumpce správnosti. Krajský soud uvedl, že takový závěr daňových orgánů nemá oporu v daňovém řádu a je i v rozporu s cílem správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daní. Je na vyhodnocení daňových orgánů, zda skutečnosti, které tvrdí daňový subjekt, nebo důkazy, které předloží, svědčí o nesprávně stanovené dani. Ačkoli se žalobce snažil podáním dodatečných daňových přiznání snížit pravomocně stanovenou daň, jež byla určena na základě výsledků daňové kontroly, dle krajského soudu takový postup daňový řád nevylučuje.

[6] Se žalobcem krajský soud souhlasil také v tom, že z § 141 odst. 3 daňového řádu lze dovodit, že dodatečné daňové přiznání na nižší daň je možné podat i po provedené

pokračování

daňové kontrole, a to na základě argumentu *a contrario*. Dle zmíněného ustanovení není přípustné podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, pokud některé z rozhodnutí, z něhož vyplývá poslední známá daň, bylo učiněno podle pomůcek nebo vydáno na základě sjednání daně. Rovněž § 141 odst. 6 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, stanovil, že dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není mimo jiné přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly. Krajský soud s ohledem na to dovodil, že daňový řád nevyklučoval podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší po ukončení daňové kontroly.

[7] Následně krajský soud přisvědčil žalovanému v tom, že jelikož byla poslední známá daň stanovena po provedené daňové kontrole, bylo třeba se zabývat tím, zda důvody, pro které žalobce podal dodatečné daňové přiznání na daň nižší, mohou vést k opakování daňové kontroly, neboť jen tímto způsobem by mohla být změněna daňová povinnost stanovená na základě výsledků daňové kontroly. Za situace, kdy by u nových důkazů a z nich vyplývajících skutečností nebyly naplněny podmínky pro opakování daňové kontroly dle § 85 odst. 5 daňového řádu, byl by názor žalovaného o nepřipustnosti dodatečných daňových přiznáních správným.

[8] Krajský soud poté hodnotil, zda svědecké výpovědi svědků Kubisky a Richtra, které jsou zachyceny v protokolech o výpovědi těchto osob v jiném a později vedeném daňovém řízení týkajícím se daně z příjmů, odpovídají novým skutečnostem nebo důkazům odůvodňujícím vedení opakované daňové kontroly. Z hlediska § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu bylo dle krajského soudu podstatné pouze to, zda nové skutečnosti nebo důkazy nemohly být v původní daňové kontrole uplatněny bez zavinění správce daně. K výpovědi svědka Kubisky krajský soud uvedl, že žalobce provedení tohoto důkazu v průběhu daňové kontroly navrhl, což správce daně odmítl a svůj závěr odůvodnil ve zprávě o daňové kontrole. Nelze tudíž hovořit o tom, že by tento důkaz nemohl být proveden bez zavinění správce daně v daňové kontrole, a není tak naplněn důvod pro opakování daňové kontroly dle § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu.

[9] Jinak tomu dle krajského soudu bylo u svědka Richtra. Poukázal na to, že mezi účastníky nebylo sporu, že žalobce v průběhu daňové kontroly výpověď tohoto svědka nenavrhl. Současně krajský soud uvedl, že správce daně nezavinil, že výpověď svědka nebyla v původní daňové kontrole provedena, neboť žalobce v daňové kontrole tížilo důkazní břemeno. Byla tak splněna první podmínka pro opakování daňové kontroly dle § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu. Pokud jde o druhou podmínku stanovenou v témže ustanovení daňového řádu, daňové orgány nehodnotily, zda výpověď svědka Richtra obsahuje takové skutečnosti, které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu. Krajský soud konstatoval, že toto posouzení nemohl učinit místo daňových orgánů on sám, a proto rozhodnutí žalovaného zrušil. Žalovaného zavázal, aby podle výsledku tohoto posouzení řízení o dodatečných daňových přiznáních buď zastavil, nebo zahájil opakovanou daňovou kontrolu v rozsahu nových skutečností nebo důkazů.

[10] Proti rozsudku krajského soudu podává žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu, který podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Stěžovatel pod rubrikou „*Nesplnění zákonných podmínek pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň po kontrole*“ uvádí, že důvodem k podání dodatečného daňového přiznání k DPH dle žalobce bylo provedení výslechu svědků Jaroslava Kubisky a Josefa Richtra v rámci jiného doměřovacího řízení, v němž proběhla daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob téhož žalobce za zdaňovací období let 2013 až 2015. Z těchto důkazů dle žalobce vyplynulo, kdo byl dodavatelem společnosti MM GT-Racing a byla potvrzena obchodní spolupráce mezi žalobcem a touto společností, jak byla uvedena na daňových dokladech a v daňových přiznáních k DPH podaných žalobcem. Dle stěžovatele však nebyla splněna současně i druhá podmínka stanovená v § 141 odst. 2 daňového řádu, tj. že „*daň byla stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém přiznání nelze namítat vady postupu správce daně*“, k podání dodatečných daňových přiznání na daň nižší, než je posledně známá daň.

[12] Pokud byla daň pravomocně doměřena na základě provedené daňové kontroly, dle stěžovatele byla stanovena ve správné výši (platí presumpce správnosti takto stanovené daně). Pokud tedy žalobce podal dodatečné daňové přiznání k DPH na daň nižší z důvodů, které již byly předmětem daňové kontroly a které mohl a měl v rámci ní uplatnit, nelze mít za to, že daň byla stanovena v nesprávné výši. Stěžovatel zdůrazňuje, že v daňové kontrole byl žalobce procesně nečinný, neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 85 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 3 daňového řádu, tedy aby prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádných daňových přiznáních k DPH za předmětná zdaňovací období a dalších podáních, a proto mu byla na základě výsledků daňové kontroly daň doměřena.

[13] Stěžovatel dále uvádí, že výslech Jaroslava Kubisky navrhl žalobce v průběhu daňové kontroly k DPH. Správce daně tento důkazní návrh odmítl a řádně svůj postup odůvodnil. Pokud by žalobce trval na provedení výslechu této osoby, mohl tak požadovat v rámci odvolacího řízení proti dodatečným platebním výměřům. Co se týče svědecké výpovědi Josefa Richtra, stěžovatel poukazuje na to, že v průběhu daňové kontroly na DPH nebyly žádné překážky, které by bránily žalobci navrhnout jeho výslech. Josef Richtr byl v dotčených zdaňovacích obdobích jednatelem jak společnosti TKVRP servis s.r.o., tak společnosti MARIKO s.r.o., o jejichž činnosti a možném zapojení při poskytování služeb společnosti MM GT-Racing měl žalobce povědomí již v původním řízení, jak je uvedeno na str. 12 zprávy o daňové kontrole. Tato skutečnost, včetně možnosti navrhnout výslech tohoto svědka, tedy byla žalobci známa již při ukončení daňové kontroly na DPH. Shodně jako stěžovatel posoudil možnost žalobce navrhnout výslech Josefa Richtra také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 11. 2023, č. j. 10 Afs 215/2022 - 48 (věc se týkala návrhu téhož žalobce na povolení obnovy řízení ve věci DPH za shodná zdaňovací období).

[14] Dále stěžovatel zdůrazňuje, že v daňovém řízení se neuplatní zásada vyšetřovací. Správce daně tudíž nemá povinnost sám vyhledávat za daňový subjekt (žalobce) důkazní prostředky k prokázání jeho tvrzení. Dle stěžovatele žalobce sice podal odvolání proti dodatečným platebním výměřům na DPH, avšak na výzvu správce daně nedoplnil jejich náležitosti a řízení o nich bylo zastaveno. Proti rozhodnutím o zastavení odvolacího řízení se žalobce neodvolal. Připuštěním podání dodatečného daňového přiznání k DPH

pokračování

na daň nižší, než je poslední známá daň, by v tomto případě bylo obcházením výsledků daňové kontroly. Tento názor by vedl k absurdnímu důsledku, že daňový subjekt může v daňové kontrole zůstat pasivní do té míry, že daň ještě bude možné stanovit dokazováním, jen aby po pravomocném ukončení doměřovacího řízení na základě výsledků daňové kontroly vyjevil důkazy či skutečnosti, které předtím správci daně nenavrhl. Správce daně by pak byl povinen tyto důkazy či skutečnosti posuzovat a případně opakovaně provádět daňovou kontrolu s předmětem a rozsahem, která již jednou byla provedena. Závěr napadeného rozsudku tak „zásadně relativizuje“ význam břemene tvrzení a břemene důkazního, které daňový subjekt nese v rámci daňové kontroly. Dle argumentace žalobce by platilo, že dodatečné daňové přiznání na daň nižší by fungovalo jako jakýsi „mimořádný“ prostředek, kterým by bylo možné *ex post* zvrátit a revidovat výsledky daňové kontroly založené na neunesení důkazního břemene účastníkem řízení. Takový závěr ovšem není možný.

[15] Stěžovatel je také přesvědčen, že nemůže obstát ani závěr krajského soudu stran naplnění důvodů pro opakování daňové kontroly uvedených v § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Novým důkazem ve smyslu uvedeného zákonného ustanovení není jakýkoli důkaz nově dodatečně vytvořený, ale vždy se musí jednat o důkaz, který již v době daňového řízení objektivně existoval, ale nemohl být v původní daňové kontrole uplatněn bez zavinění správce daně. Krajský soud nesprávně posoudil (viz odst. 32 napadeného rozsudku) možnou výpověď svědka Josefa Richtra. Stěžovatel k tomu uvádí, že v jiném daňovém řízení provedený výslech Josefa Richtra není novým důkazem, který nemohl být bez zavinění správce daně uplatněn v původní daňové kontrole a který by zakládal pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně a jehož vliv na správnost výše stanovené daně, či na pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti, by bylo třeba správcem daně prověřovat a případně zahájit opakovanou daňovou kontrolu. Zapojení Josefa Richtra v předmětných transakcích bylo správci daně známo již v průběhu daňové kontroly (což vyplývá ze strany 12 zprávy o daňové kontrole k DPH), jeho svědecká výpověď tedy nepředstavovala novou skutečnost ani důkaz ve smyslu § 85a odst. 1 písm. a) daňového řádu. Ostatně také Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku č. j. 10 Afs 215/2022 - 48 uvedl, že výslech svědka Richtera není novým důkazem, který nemohl být uplatněn v řízení již dříve.

[16] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Namítá, že daňový řád v § 141 odst. 3 presumuje, že dodatečné daňové přiznání na nižší daň je možné podat i po provedené daňové kontrole. Žalobce se rovněž vymezuje vůči tomu, že podáním dodatečných daňových přiznání dochází k obcházení výsledků daňové kontroly. Poukazuje na to, že výslechy svědků byly provedeny až v rámci daňové kontroly týkající se daně z příjmů fyzických osob za roky 2013 až 2015. Teprve výslechem svědků vyšly najevo skutečnosti, jež ve svém souhrnu prokazují existenci obchodů mezi žalobcem a jeho dodavatelem. Není tedy podstatné, zda byl výslech Jana Kubisky navržen a odmítnut v rámci daňové kontroly na DPH. Podstatné je, že v daňové kontrole na DPH nebyl navržen výslech svědka Richtra. Teprve pokud by byly navrženy (a případně provedeny) výslechy obou svědků, mohlo by se jednat o obcházení výsledků daňové kontroly.

[17] Dále žalobce nesouhlasí s názorem stěžovatele, dle něž daňový subjekt mohl navrhnout výslech svědka Richtra již v daňové kontrole na DPH. To, že výslech nenavrhl, nelze bez dalšího hodnotit jako jeho pasivitu. Žalobce poukazuje na to, že navrhl provedení výslechu svědka Kubisky, jednatele jeho dodavatele (společnosti MM GT-Racing). Dodání plnění od této společnosti bylo správcem daně zpochybněno a správce daně navrhovaný výslech svědka odmítl provést na základě mezinárodní výměny informací, a proto žalobce již na výslechu uvedeného svědka netrval. Správce daně až následně (po právní moci platebních výměrů na DPH) provedl v rámci daňové kontroly k dani z příjmů fyzických osob za období let 2013 až 2015 výslechy svědků Kubisky a Richtra, a to bez návrhu žalobce. Při výslechu svědka Kubisky vyšly najevo zásadní informace: svědek (i) potvrdil obchodní spolupráci se žalobcem, (ii) popsal navázání, předmět a obsah této obchodní spolupráce, (iii) vysvětlil některé další okolnosti obchodní spolupráce či (iv) potvrdil kontinuitu obchodní spolupráce společností MM-GT Racing se žalobcem od roku 2011. Svědek Josef Richtr, bývalý jednatel společností, které byly dodavatelem společnosti MM-GT Racing, potvrdil obchodní spolupráci společností, ve kterých působil, se společností MM-GT Racing, a uvedl, že tato obchodní spolupráce souvisela mimo jiné právě se žalobcem. Z uvedeného plyne, že nenastala situace namítaná stěžovatelem, tedy že žalobce zůstal cíleně pasivní. Nejednalo se tedy o zneužívající praktiku, která by spočívala v tom, že žalobce až po ukončení daňové kontroly vyjeví důkazy či skutečnosti, které předtím správci daně nenavrhl či neuvedl.

[18] Žalobce se vymezuje vůči tvrzení stěžovatele, že daňové subjekty by podáním dodatečného daňového přiznání v obdobné situaci jako žalobce mohly efektivně prodlužovat dobu, než dojde ke správnému stanovení daně. K tomu uvádí, že daňový řád obsahuje právní instituty, jež byly konstruovány přímo za účelem, aby bylo takovým jednáním zamezeno. Konkrétně odkazuje na § 8 odst. 4 daňového řádu, který stanoví, že při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

[19] Nakonec žalobce uvádí, že by v rámci řízení o dodatečných daňových přiznáních nemělo být posuzováno, zda jsou či nejsou splněny podmínky pro opakovanou daňovou kontrolu, neboť tato otázka by měla být hodnocena až následně. Navzdory této skutečnosti žalobce uvádí, že trvá na svém názoru, že nebylo vinou jeho ani správce daně, že v průběhu daňové kontroly k DPH nedošlo k navržení a provedení důkazu svědeckou výpovědí pana Richtra. Nebylo povinností žalobce (a ani správce daně) za daného skutkového stavu navrhnout „pro jistotu“ výslechy všech osob, které by hypoteticky mohly být jednatelem dodavatele nějakého subjektu. Byly tak splněny podmínky pro opakování daňové kontroly na DPH, neboť skutečnosti, jež vyšly najevo v důsledku výpovědi svědků v daňové kontrole k dani z příjmů, mohly mít za následek jiné rozhodnutí ve věci a stanovení DPH ve správné výši.

[20] Stěžovatel na vyjádření žalobce ke kasační stížnosti reagoval replikou, v níž prakticky jen opakuje námitky, které již vznesl v kasační stížnosti. Zejména zdůrazňuje, že žalobce opomíjí důvody, které vedly k doměření daňové povinnosti, a opakovaně

pokračování

poukazuje na pasivitu žalobce, která měla za následek neunesení důkazního břemene v průběhu daňové kontroly.

[21] Žalobce na repliku stěžovatele reagoval duplikou. V ní opakuje, že nebyl v doměřovacím řízení na DPH „*cíleně pasivní*“, jak tvrdí stěžovatel. Zdůrazňuje také, že on ani správce daně v době provádění daňové kontroly nevěděli, že společnosti, ve kterých působil svědek Richtř, jsou dodavateli společnosti MM GT-Racing (tj. přímého dodavatele žalobce). Uvádí rovněž, že snahou stěžovatele by mělo být stanovení správné výše daně, nikoli zamezení, aby se tak stalo.

[22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele jedná osoba s příslušným vysokoškolským vzděláním dle § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] V projednávané věci je jádrem sporu posouzení možnosti podat dodatečné daňové přiznání na nižší daň za situace, kdy daň za stejné zdaňovací období byla doměřena na základě výsledků daňové kontroly. Posouzení této otázky se odvíjí od výkladu § 141 daňového řádu (ve znění účinném k 31. 12. 2020), zejména pak jeho odstavců 2, 3 a 6.

[25] Ustanovení § 141 daňového řádu zní

Dodatečné daňové přiznání a dodatečné vyúčtování

(1) *Zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílную částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.*

(2) *Daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně.*

(3) *Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, není přípustné, pokud některé z rozhodnutí, z něhož vyplývá poslední známá daň, bylo učiněno podle pomůcek nebo vydáno na základě sjednání daně.*

(4) *Daňový subjekt je oprávněn ve lhůtách podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování, kterým se nemění poslední známá daň, ale pouze údaje daňovým subjektem dříve tvrzené.*

(5) *V dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování uvede daňový subjekt rozdíl oproti poslední známé dani a den jeho zjištění; v případě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavců 2 a 4 uvede i důvody pro jeho podání.*

(6) *Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2, která byla oznámena daňovému subjektu, nebo je-li o této dani zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně; tyto skutečnosti přerušují běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavce 1 věty první; nová lhůta počne běžet od ukončení daňové kontroly, podle jejíhož výsledku se poslední známá daň nemění, nebo od právní moci dodatečného platebního výměru, byl-li na základě daňové kontroly vydán, popřípadě od právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně.*

(7) *Podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměřením daně, popřípadě před jejím doměřením, řízení zahájené tímto podáním se zastaví. Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování se využijí při vyměření nebo doměření této daně.*

(8) *Daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem je splatná v náhradní lhůtě splatnosti, která je shodná s lhůtou podle odstavce 1 věty první.*

[26] Stěžovatel se mylí, pokud tvrdí, že u pravomocně doměřené daně na základě provedené daňové kontroly platí presumpce její správnosti, a tudíž není naplněna podmínka stanovená v § 141 odst. 2 daňového řádu, tj. že daň byla stanovena v nesprávné výši. Takový závěr nemá oporu v daňovém řádu a nevyplývá ani z judikatury správních soudů.

[27] Naopak se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s krajským soudem, že podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší je možné i po **ukončené** daňové kontrole. Tento závěr lze dovést na základě argumentu *a contrario* z § 141 odst. 3 a § 141 odst. 6 daňového řádu. Z § 141 odst. 3 daňového řádu pouze jednoznačně vyplývá, že dodatečné daňové přiznání na daň nižší je nepřípustné, pokud došlo ke stanovení daně **na základě pomůcek nebo sjednáním daně**. V § 141 odst. 6 daňového řádu je pak výslovně nepřípustnost daňového přiznání navázána toliko na **probíhající** daňovou kontrolu.

[28] Ani z důvodové zprávy k uvedenému zákonnému ustanovení nevyplývá, že by úmyslem zákonodárce bylo vyloučit oprávnění daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší po ukončené daňové kontrole (k historickému výkladu, tj. úmyslu zákonodárce, srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2021, č. j. 4 Ao 3/2021 – 117; č. 4278/2022 Sb. NSS, „obnisko náklady“; všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz). Důvodová zpráva tedy potvrzuje jazykový výklad zmíněného ustanovení za pomoci argumentu *a contrario*, tedy že dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, není přípustné, pouze pokud některé rozhodnutí, z něhož vyplývá poslední známá daň, bylo učiněno podle pomůcek nebo vydáno na základě sjednání daně, a tím pádem selhala možnost stanovit daň za užití důkazů (§ 141 odst. 3 daňového řádu). Dále se důvodová zpráva mimo jiné zabývá omezeními vyplývajícími z § 141 odst. 6 daňového řádu.

[29] Kromě věcných podmínek, výslovně předvídaných daňovým řádem (jak jsou uvedeny výše) je pak možnost podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší omezena ještě časově, neboť je navázána na běh (objektivní) lhůty pro stanovení daně. Jak vyplývá

pokračování

z již zmiňovaného rozsudku rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 363/2019 – 50, takto stanovená pravidla pro podání dodatečného daňového přiznání jsou rovněž v souladu s cílem správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně (stát má nárok jen na správnou výši daně). Navíc dodatečné daňové přiznání jako základ pro naplnění tohoto cíle uvádí výslovně § 1 odst. 3 daňového řádu.

[30] Protějškem oprávnění daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší (v případě, že daňový subjekt zjistí, že daň byla stanovena v nesprávné výši) je pak oprávnění správce daně zahájit daňovou kontrolu a doměřit daň z moci úřední (srov. § 143 odst. 1 daňového řádu). Tím je zajištěna určitá rovnováha mezi oprávněními správce daně a daňového subjektu při možnosti dosáhnout revize stanovené daně (srov. usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 - 60, č. 1438/2008 Sb. NSS).

[31] Nejvyšší správní soud má jisté pochopení pro obavy stěžovatele ze zneužívání uvedeného postupu daňovými subjekty proto, aby dosáhly opětovného přezkumu výše daňové povinnosti, která již byla stanovena na základě výsledků daňové kontroly. V projednávané věci se o takovou situaci nejedná, neboť žalobce neusiluje o nápravu své procesní pasivity v průběhu daňové kontroly, ale „jen“ dovozuje relevanci důkazů provedených v rámci jiného daňového řízení pro správné stanovení DPH. Daňový řád nadto obsahuje pravidla, která slouží k zamezení účinků právních jednání daňových subjektů, jejichž smyslem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu (viz např. žalobcem odkazovaný § 8 odst. 4 daňového řádu).

[32] Nejvyšší správní soud se tudíž ztotožňuje s krajským soudem, že daňové orgány pochybily, pokud s odkazem na presumpci správnosti doměřené daně na základě daňové kontroly řízení zahájená podáním dodatečných daňových přiznání zastavily dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Správnost stanovené daně jsou daňové orgány oprávněny posoudit teprve po zhodnocení skutečností a důkazů, které daňový subjekt uvedl v dodatečných daňových přiznáních na daň nižší. Postupovaly tedy nesprávně, pokud řízení zastavily a věci se nezabývaly meritorně. V této souvislosti lze říci, že předchozím rozhodnutím daňových orgánů o doměření daně nesvědčí – striktně vzato – presumpce správnosti, jako by tomu bylo v „klasickém“ správním řízení. Jak již bylo uvedeno v odst. [30] výše, právo daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání ve lhůtě pro stanovení daně je instrumentem, jehož prostřednictvím má být dosaženo určení objektivně správné daňové povinnosti, a tento cíl má přednost před presumpcí správnosti rozhodnutí. Jinak řečeno, daňové řízení je ve lhůtě pro stanovení daně „otevřené“ jak pro daňové subjekty, tak i orgány daňové správy.

[33] Nesprávná je ovšem část napadeného rozsudku, v níž krajský soud konstatoval, že s ohledem na to, že poslední známá daň byla stanovena po provedené daňové kontrole, bylo třeba se zabývat tím, zda důvody, pro které podal žalobce dodatečné daňové přiznání na daň nižší, mohou vést k opakování daňové kontroly, neboť jen tímto způsobem by dle krajského soudu mohla být změněna daňová povinnost stanovená na základě výsledků daňové kontroly.

[34] V rámci nynějšího řízení bylo úlohou krajského soudu přezkoumat v mezích žalobních námitek správnost postupu daňových orgánů při **zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních na daň nižší**. To krajský soud učinil (a s jeho závěry se kasační soud ztotožňuje – viz výše), **avšak u toho měl krajský soud ve svých úvahách ustat**. Pokud se naopak krajský soud dále snažil zodpovědět i otázku (ne)splnění důvodů pro opakovanou daňovou kontrolu, vybočil tím již ze své přezkumné role. Tato otázka totiž není z hlediska předmětu řízení relevantní a její řešení náleží daňovým orgánům. Navíc v této fázi řízení jde o otázku předčasnou.

[35] Možných procesních postupů daňových orgánů, jak naložit s dodatečnými daňovými přiznáními, je více. Neexistují tudíž jen dvě možné varianty, jak *de facto* tvrdil krajský soud v napadeném rozsudku, a to buď konat opakovanou daňovou kontrolu, nebo zastavit řízení z důvodu nepřipustnosti dodatečných daňových přiznání s odkazem na to, že u nových žalobcem navrhovaných důkazů a z nich vyplývajících skutečností nebyly naplněny podmínky pro opakování daňové kontroly. S ohledem na to Nejvyšší správní soud ani nevypořádával poměrně rozsáhlou kasační argumentaci stěžovatele, v níž namítal nesplnění podmínek pro opakovanou daňovou kontrolu a předkládal tvrzení, dle nichž mohl žalobce uvedené důkazní návrhy učinit dříve. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v předcházejícím odstavci tohoto rozsudku, pokud se krajský soud zabýval touto otázkou, překročil tím meze přezkumné činnosti v rozporu s § 75 odst. 2 věta první s. ř. s., tato vada nicméně neměla vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť jeho zrušovací důvod obstojí (z důvodů osvětlených výše).

[36] Lze tak shrnout, že krajský soud ve svém rozhodnutí o zrušení rozhodnutí žalovaného dospěl ke správným závěrům, a to že (1) daňové orgány nebyly oprávněny řízení zahájená podáním dodatečných daňových přiznání na daň nižší zastavit dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu s ohledem na to, že je žalobce podal po ukončené daňové kontrole, a (2) žalobce byl oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší ve lhůtě pro stanovení daně. Krajský soud naproti tomu pochybil, jestliže se v rámci nynějšího řízení (v němž je přezkoumávána správnost postupu daňových orgánů při zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních na daň nižší) zabýval otázkou (ne)splnění podmínek pro opakovanou daňovou kontrolu. Nesprávný byl rovněž jeho závazný právní názor, tedy, aby v případě, že dospěje stěžovatel k závěru, že nejsou splněny podmínky pro opakovanou daňovou kontrolu, řízení o dodatečných daňových přiznáních zastavil. V tomto ohledu je třeba závazný právní názor krajského soudu korigovat.

[37] Nejvyšší správní soud uvádí, že povinností stěžovatele (potažmo správce daně) bude se důvody pro podání dodatečných daňových přiznání zabývat. Nepředjímá však, zda provedené výslechy svědků v jiném daňovém řízení odůvodňují závěr o stanovení daně v nesprávné výši, zda tyto důkazy mohly být uplatněny v řízení dříve, nebo jestli bude povinností správce daně konat opakovanou daňovou kontrolu.

[38] Ačkoli Nejvyšší správní soud do určité míry korigoval závěry krajského soudu, je napadený rozsudek jako celek přezkoumatelný, zákonný, řízení před krajským soudem netrpělo žádnou procesní vadou, jež mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí o věci samé, a výrok napadeného rozsudku obstojí. Zrušení rozsudku krajského soudu by navíc bylo v rozporu s požadavkem na rychlost, hospodárnost a efektivnost řízení a nebylo

pokračování

by ani ku prospěchu stěžovatele, neboť krajský soud s ohledem na vázanost závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu by opět mohl pouze rozhodnutí stěžovatele zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud proto přistoupil pouze k dílčí korekci závěrů vyslovených v napadeném rozsudku, a nikoli k jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 104/2008 - 66).

[39] Jelikož kasační stížnost není důvodná, Nejvyšší správní soud ji za podmínky vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. rozsudkem zamítl.

[40] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl ve věci plný úspěch, má tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení před NSS důvodně vynaložil. Tyto náklady jsou tvořeny odměnou zástupce žalobce JUDr. Ing. Radana Tesaře, který v řízení učinil jeden právní úkon, a to vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 7 bodu 5, aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, 3 100 Kč. Dále mu náleží 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce doložil, že je plátcem DPH, je tato odměna a náhrada hotových výdajů navýšena o částku odpovídající DPH v sazbě 21 %. Celková výše odměny tedy činí 4 114 Kč. K zaplacení náhrady nákladů řízení byla stěžovateli stanovena přiměřená lhůta v délce 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. října 2024

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu