



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **DVOŘÁK TRUCK-SERVIS, s. r. o.**, se sídlem Karlov 1119, Velké Meziříčí, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 13, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 4. 2022, čj. 13232/22/5200-11433-706599, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 10. 2023, čj. 29 Af 32/2022-38,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 10. 2023, čj. 29 Af 32/2022-38, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj zahájil dne 14. 3. 2017 u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla mj. daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016. Tato kontrola však byla zahájena před uplynutím lhůty k podání řádného daňového přiznání za toto zdaňovací období, tedy i před vyměřením daně za dané období. Žalobkyně následně dne 30. 6. 2017 podala k Finančnímu úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) řádné daňové přiznání za dotčené období. Na jeho základě vyměřil správce daně „konkludentním“ platebním výměrem z 11. 7. 2017 daň (dále jen „konkludentní výměr“).

[2] Rozhodnutím z 11. 8. 2021 nařídil žalovaný, aby správce daně zahájil přezkum konkludentního výměru (§ 122 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Žalovaný totiž shledal, že posuzovaná daň nesměla být stanovena konkludentně, jestliže stále probíhala daňová kontrola. Dle žalovaného mělo k vyměření daně dojít až na základě řádného daňového tvrzení a výsledku daňové kontroly. Rozhodnutím z 27. 12. 2021 potvrdilo Generální finanční ředitelství v odvolacím řízení rozhodnutí žalovaného z 11. 8. 2021 (toto rozhodnutí Generálního finančního ředitelství z 27. 12. 2021 následně aproboval Krajský

soud v Brně rozsudkem z 3. 10. 2023, čj. 29 Af 16/2022-40; kasační stížnost proti tomuto rozsudku krajského soudu zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem z 23. 8. 2024, čj. 2 Afs 324/2023-24).

[3] Správce daně po nařízení přezkumu vydal rozhodnutí z 1. 2. 2022, kterým konkludentní výměr zrušil. Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím toto rozhodnutí správce daně v odvolacím řízení pouze upravil tak, že změnil zákonné ustanovení ve výroku tohoto rozhodnutí; ve zbytku však rozhodnutí správce daně potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji v záhlaví uvedeném rozsudkem zamítl.

[4] Krajský soud úvodem svého rozsudku popsal procesní historii tohoto sporu a obsah podání účastníků řízení o žalobě. Dále shledal, že námitky ohledně uplynutí lhůty pro vyměření daně nesouvisí s předmětem tohoto řízení. Tyto námitky měly, dle krajského soudu, své místo v žalobě proti rozhodnutí o nařízení přezkumu, kterou žalobkyně podala. Touto námitkou se navíc krajský soud již vypořádal ve výše zmiňovaném rozsudku čj. 29 Af 16/2022-40, kde ji shledal nedůvodnou. Co se týče důvodu zrušení konkludentního výměru, tak v něm se krajský soud ztotožnil se žalovaným. Krajský soud konstatoval, že ustanovení § 140 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 neumožňovalo, ačkoliv to nezmiňovalo výslovně, aby byla daň stanovena konkludentně, jestliže v době vydání takového výměru probíhala daňová kontrola. Tento závěr vyplývá z komentářové literatury či důvodové zprávy k novele daňového řádu. Ustanovení § 104 odst. 1 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021 stanovuje toto pravidlo již výslovně. Krajský soud tedy souhlasí se žalovaným, že konkludentní výměr byl vydán nezákonně.

[5] Krajský soud se tedy dále zaměřil na otázku, zda tato vada byla natolik vážná, aby musel být konkludentní výměr skutečně zrušen. Ustanovení § 143 odst. 1 daňového řádu, na který se odkazuje žalobkyně, sice umožňuje opakované doměření daně. Neumožňuje však, dle krajského soudu, opakované vyměření daně. Není pravdou, že by správce daně měl na výběr, jak daň vyměří. Pokud tedy § 140 odst. 1 daňového řádu stanovil výše popsané pravidlo, tak jiný postup odporuje zákonu. Vydáním konkludentního výměru znemožnil správce daně vydání platebního výměru, který by zohledňoval výsledek daňové kontroly. Výsledkem daňové kontroly za období roku 2016 nemohlo být ani doměření daně, protože daňová kontrola byla zahájena dříve, než uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání. Jediné možné variantě, tj. vyměření, však bránil již vydaný konkludentní výměr. Správce daně jej tedy skutečně musel zrušit a následně daň vyměřit. Závěrem se krajský soud vypořádal s námitkou, že žalobkyni nebyl konkludentní výměr doručen. Protože se však tento typ výměrů ze své „konkludentní“ podstaty nedoručuje, tak tento výměr mohl být v přezkumném řízení zrušen.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost. Krajský soud se, dle stěžovatelky, nevypořádal s námitkou, že marně uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, a proto je ve vztahu k této námitce rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Tímto vypořádáním totiž podle stěžovatelky není tvrzení krajského soudu, že tuto otázku lze řešit jen v řízení o přezkumu rozhodnutí o nařízení přezkumu a nikoliv v řízení o přezkoumání rozhodnutí vydaného

pokračování

podle § 123 odst. 5 daňového řádu. Podle § 20 odst. 2 daňového řádu totiž platí: *Daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku, a to i v případech, kdy přestal být daňovým subjektem.* Pokud žalovaný vydá rozhodnutí podle § 123 odst. 5 daňového řádu po uplynutí lhůty pro stanovení daně, jde o nezákonnost. V nyní projednávané věci se změnil skutkový stav, neboť proběhlo přezkumné řízení. Krajský soud tedy ve vztahu k této námitce nemohl pouze odkázat na svůj rozsudek čj. 29 Af 16/2022-40, ale měl ji vypořádat.

[7] Stěžovatelka v žalobě namítala, že správce daně sice může vydat rozhodnutí podle § 140 odst. 1 a zahájit daňovou kontrolu před podáním řádného daňového přiznání. Nicméně v takovém případě musí konkludentní výměr řádně doručit. Krajský soud k tomu uvedl, že konkludentní vyměření daně je za takové situace (v době, kdy probíhala daňová kontrola) nezákonné. Stěžovatelka však tvrdí, že pokud správce daně zahájí daňovou kontrolu ještě před podáním daňového přiznání, tak předmětem této kontroly není daňové přiznání. Správce daně nemůže namísto daňového subjektu tvrdit rozhodné skutečnosti pro stanovení daně. Správce daně tedy po podání daňového přiznání může postupovat podle § 140 odst. 1 daňového řádu s výjimkou toho, že nelze uplatnit fikci doručení. Konkludentní výměr tedy bylo nezbytné stěžovatelce doručit. Pokud se tak nestalo, nelze tento výměr, dle ustanovení § 101 odst. 2 daňového řádu, vůbec považovat za vydaný. Tím bylo i porušeno ustanovení § 121 odst. 1 daňového řádu, neboť pouze pro vydané rozhodnutí lze nařídit přezkum.

[8] Stěžovatelka v žalobě také namítala, že i kdyby správce daně nemohl vydat konkludentní výměr, tak díky § 143 odst. 1 daňového řádu by mohl daň doměřit, protože podle tohoto ustanovení neplatí překážka věci rozhodnuté, a konkludentní výměr nerušit. Stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že konkludentní výměr pojímá tak, jako kdyby fyzicky neexistoval a doručoval se pouze fiktivně. Dle současné právní úpravy však takový výměr musí fyzicky existovat. Krajský soud také staví své závěry na nesprávném předpokladu, že smyslem daňové kontroly bylo ověření informací z podaného daňového přiznání. Dle krajského soudu tak měl správce daně vyčkat na výsledek daňové kontroly. Takové vyčkávání však, dle stěžovatelky, nemá oporu v zákoně. Jakmile správce daně obdrží daňové přiznání, tak musí zahájit vyměřovací řízení a v něm rozhodnout bez zbytečných průtahů. Řízení nelze v takových případech přerušovat.

Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu. S námitkou o uplynutí lhůty pro stanovení daně se krajský soud vypořádal dostatečně. Rozhodnutí Generálního finančního ředitelství z 27. 12. 2021, kterým bylo nařízeno přezkumné řízení, přitom v soudním přezkumu obstálo. Namítala-li stěžovatelka uplynutí lhůty pro vydání tohoto rozhodnutí, nemůže být tato otázka předmětem přezkumu v nyní probíhajícím řízení, což konstatoval již krajský soud. Zároveň platí, že lhůta pro zrušení rozhodnutí v nařízeném přezkumu není lhůtou pro stanovení daně (usnesení rozšířeného senátu NSS z 9. 3. 2010, čj. 1 Afs 97/2008-88, č. 2069/2010 Sb. NSS). Co se týče zrušení konkludentního výměru, tak správce daně musel nejprve přihlídnout k výsledku daňové kontroly, tj. tento předčasný výměr zrušit. Jelikož se jednalo o konkludentní výměr, tak správce daně nemohl stěžovatelce tento výměr doručit (rozsudek NSS z 8. 4. 2022, čj. 5 Afs 57/2021-31). Jestliže byla v nyní projednávané věci zahájena daňová

kontrola, tak daň musela být vyměřena až po skončení této kontroly tak, aby byla zjištěna správně. Vydaní konkludentního výměru tedy představovalo nepřekonatelnou vadu. V případě vyměření daně mohl správce daně rozhodnout pouze jednou.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se úvodem zabýval otázkou, zda krajský soud reagoval na žalobní námitku marného uplynutí lhůty pro stanovení daně. Krajský soud k tomu v bodě 23 svého rozsudku konstatoval, že tyto námitky mají své opodstatnění v žalobě proti rozhodnutí o nařízení přezkumu, přičemž těmito námitkami se krajský soud skutečně zabýval ve svém rozsudku čj. 29 Af 16/2022-40. Pro nyní přezkoumávané rozhodnutí o zrušení konkludentního výměru však nemá tato námitka, dle krajského soudu, význam.

[12] Stěžovatelka ve své žalobě argumentovala možnou interpretací § 38r zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, kdy odkazovala na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu k tomuto ustanovení a popisovala vliv tohoto ustanovení na lhůtu pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Obdobnou argumentaci stěžovatelka patrně vznesla i v žalobě proti rozhodnutí Generálního finančního ředitelství z 27. 12. 2021, neboť krajský soud se v bodech 27 až 35 svého rozsudku čj. 29 Af 16/2022-40 vypořádal s obdobnými argumenty či judikaturou, jaké stěžovatelka vznesla v bodech 7 až 20 žaloby v nyní projednávané věci. Patrně proto krajský soud v bodě 23 nyní napadeného rozsudku konstatoval, že tato argumentace stěžovatelky směřuje proti rozhodnutí o nařízení přezkumu. Stěžovatelka nicméně v bodě 20 žaloby v nyní projednávané věci svoji výše popsanou argumentaci uzavřela takto: *„Žalobce proto namítá, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2016 marně uplynula dne 14. 3. 2020, a proto nebylo možné zrušit rozhodnutí (...) ze dne 11. 7. 2017 (...), když to je podle § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu pro marné uplynutí lhůty pro stanovení daně vyloučeno, protože je napadené rozhodnutí nezákonné“* (zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem).

[13] Z výše uvedené citace vyplývá, že stěžovatelka namítala uplynutí lhůty pro stanovení daně ve vztahu k rozhodnutí o zrušení konkludentního výměru. Tato její argumentace by se teoreticky mohla vztáhnout i na rozhodnutí o nařízení přezkumu [s ohledem na odkaz na § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu], tedy že bylo namítáno uplynutí lhůty pro stanovení daně ve vztahu jen k možnosti vydat toto rozhodnutí o nařízení přezkumu. Nicméně vzhledem k citaci uvedené výše a věcnému rozsahu této procesní větve, která se týká právě rozhodnutí vydaném v již zahájeném přezkumném řízení, tj. zde rozhodnutí o zrušení konkludentního výměru, tomu tak není. Nejvyšší správní soud proto nemůže považovat za dostatečné konstatování krajského soudu, že otázka případného uplynutí lhůty pro stanovení daně [krajský soud má zjevně na mysli lhůtu podle § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu] nemá na nyní napadené rozhodnutí žalovaného vliv, a proto pouze stačí odkázat na rozsudek čj. 29 Af 16/2022-40. Možnou prekluzi totiž krajský soud skrze odkaz na rozsudek čj. 29 Af 16/2022-40 posoudil pouze ve vztahu k rozhodnutí o nařízení přezkumu. Tím se však nevypořádal s částí žalobní argumentace, ve které stěžovatelka poukazovala na uplynutí lhůty pro stanovení daně ve vztahu k rozhodnutí o zrušení konkludentního výměru, a zatížil svůj rozsudek v tomto rozsahu nepřezkoumatelností. V novém řízení tak krajský soud bude muset posoudit, zda i rozhodnutí podle § 123 odst. 5 daňového řádu musí být

pokračování

vydáno ve lhůtě pro stanovení daně a případně zda tak v nyní projednávaném případě bylo skutečně učiněno.

[14] Nejvyšší správní soud se dále zabýval okruhem námitek, dle kterých musel správce daně doručit stěžovatelce konkludentní výměr. Nejvyšší správní soud se touto otázkou zabýval již ve svém rozsudku čj. 2 Afs 324/2023-24 a v nyní projednávané věci neshledává důvod, proč by se od již vyslovených závěrů měl odchýlit. Proto se na tyto již vyslovené závěry odkazuje: „*Je sice pravdou, že s ohledem na zahájení daňové kontroly měl být v souladu s § 140 odst. 1 daňového řádu platební výměr stěžovatelce oznámen. Podstatné však je, že se jednalo o konkludentní platební výměr vydaný pouze na základě řádného daňové tvrzení. Tento konkludentní platební výměr tedy byl vydán jako platební výměr, který se ve smyslu § 140 odst. 1 věty první, části věty před středníkem daňového řádu nedoručuje, tedy okamžikem, kdy bylo podepsáno úřední osobou (§ 101 odst. 2, část věty za středníkem daňového řádu). Takto tedy vznikl a existuje jako rozhodnutí správního orgánu, které může být předmětem dalšího zkoumání jeho zákonnosti, včetně přezkumu podle daňového řádu. To, že byl nejspíše vydán nezákonně (v rozporu s § 140 odst. 1 větou první, částí věty za středníkem daňového řádu; z ní plyne, že správce daně musí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola) na jeho existenci a závaznosti nic nemění*“ (bod 21 citovaného rozsudku). Je tedy zjevné, že i nedoručený konkludentní výměr lze považovat za řádně vydaný.

[15] S tím také souvisí námitka, že krajský soud pojmá konkludentní výměr tak, jako kdyby byl pouze fiktivní. Nejvyšší správní soud má nicméně za to, že krajský soud v bodě 34 ve spojení s bodem 26 svého rozsudku správně vysvětlil, že konkludentní výměr se sice nedoručuje, nicméně se zakládá do správního spisu. Takový výměr tedy musí existovat, resp. krajský soud zjevně nehovoří o neexistujícím rozhodnutí.

[16] Nejvyšší správní soud se v rozsudku čj. 2 Afs 324/2023-24 již také zabýval otázkou, zda správce daně musel v nyní projednávaném případě vyčkat na výsledek daňové kontroly: „*(...) Pokud přitom v rozhodnou dobu probíhala za dotčené zdaňovací období daňová kontrola, měl správce daně vyčkat jejího výsledku a teprve poté měl vyměřit daň. Až tímto způsobem by mohlo dojít k naplnění cíle správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daně. Stěžovatelka svou argumentací de facto sama připouští možnou nezákonnost platebního výměru, neboť tvrdí, že konkludentní platební výměr neměl být v průběhu daňové kontroly vydán*“ (bod 22 citovaného rozsudku). Není tedy pravdou, že správce daně mohl rozhodnout i jiným způsobem, jak namítá stěžovatelka.

[17] Stěžovatelka dále argumentuje, že daňová kontrola musí ověřovat informace, které daňový subjekt uvedl ve svém daňovém přiznání. Krajský soud tak, dle stěžovatelky, opomíjí, že daň musí být vyměřena nejen na základě výsledků daňové kontroly, ale též na základě údajů z daňového přiznání. Nejvyšší správní soud má nicméně za to, že tuto skutečnost krajský soud neopomíjí. V bodě 25 svého rozsudku (který stěžovatelka ostatně cituje v kasační stížnosti) naopak uvedl, že „*v takovém případě se ale musí daň vyměřit na základě řádného daňového přiznání a výsledku daňové kontroly.*“ Ačkoliv krajský soud v následujících bodech svého rozsudku již hovoří pouze o podmínce výsledku daňové kontroly, tak z výše uvedené citace je zjevné, že nutnost podání daňového přiznání krajský soud neopomíjí.

[18] V rozporu s výše vyvrácenou argumentací stěžovatelky je pak její argumentace v závěru kasační stížnosti o vztahu daňové kontroly a daňového přiznání. Zatímco v argumentaci výše stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem v tom, že údajně lpěl pouze na výsledcích daňové kontroly, tak v závěru kasační stížnosti naopak stěžovatelka namítá, že po podání daňového přiznání musí správce daně „rozhodnout bez zbytečných průtahů a zákon mu neumožňuje na cokoliiv čekat“ (čekat na výsledek daňové kontroly). Nejvyšší správní soud má za to, že pokud by správce daně nečekal na výsledek daňové kontroly, pak by provedení takové kontroly bylo zcela zbytečné. Zahájení daňové kontroly má vliv např. na běh lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu), neboť daňová kontrola je významná právě pro získání informací o daňových povinnostech, jak ostatně výše argumentuje sama stěžovatelka. Naznačuje-li stěžovatelka, že v nyní projednávané věci byla daňová kontrola vedena nezákonně, tak k tomu může Nejvyšší správní soud toliko konstatovat, že tuto argumentaci může stěžovatelka vznést až v případném přezkumu těch rozhodnutí, která budou ze závěrů této kontroly vycházet.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že krajský soud zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. Zrušil jej proto a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným zejména v bodě [13] tohoto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[20] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v souladu s § 110 odst. 3 větou první s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. října 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu