



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce **Martina Matzkeho**, se sídlem Chodouny, Lounky 10, zastoupeného JUDr. Ing. Radanem Tesařem, advokátem se sídlem Praha 2, Chodská 1366/9, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 10. 2023, č. j. 16 Af 36/2020 – 72,

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 18. 6. 2020, č. j. 24145/20/5200-10422-706807, zamítl odvolání žalobce a potvrdil tři rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále též „správce daně“) ze dne 28. 5. 2019, č. j. 1532991/19/2512-50524-501676, č. j. 1533445/19/2512- 50524-501676, a č. j. 1533746/19/2512-50524-501676, kterými byla podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc,

zastavena řízení zahájená žalobcem podáním dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob (dále též jen „DPFO“) za zdaňovací období let 2010, 2011 a 2012.

[2] Správce daně vydal po ukončení daňové kontroly na DPFO za předmětná zdaňovací období dne 29. 6. 2018 dodatečné platební výměry č. j. 1724355/18/2512-50524-501676, č. j. 1724734/1724355/18/2512-50524-501676

a č. j. 1725266/1724355/18/2512-50524-501676, jež nabyly právní moci dne 4. 7. 2018. Dne 30. 1. 2019 byl správcem daně proveden výslech svědka Jaroslava Kubisky a dne 27. 2. 2019 výslech svědka Josefa Richtra, kteří potvrdili spolupráci mj. se žalobcem. Dne 29. 3. 2019 podal žalobce dodatečná daňová přiznání k DPFO za předmětná zdaňovací období, argumentoval novými skutečnostmi plynoucími z uvedených svědeckých výpovědí a navrhl, aby byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola.

[3] Krajský soud k podané žalobě rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Předně poukázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2023, č. j. 2 Afs 363/2019 - 50, č. 4517/2023 Sb. NSS, na jehož základě naznal, že žalovaný nesprávně dovodil, že dodatečná daňová přiznání nebyla žalobcem podána v subjektivní lhůtě stanovené § 141 odst. 2 daňového řádu, ve spojení s odst. 1 téhož ustanovení, a proto nebyla splněna jedna z nutných podmínek pro jejich podání.

[4] Dále krajský soud uvedl, že daňové orgány zastavily řízení též pro nesplnění druhé obligatorní podmínky pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, a to, že poslední známá daň byla stanovena v nesprávné výši. Krajský soud dospěl k závěru, že pokud žalobce v dodatečných daňových přiznáních na nižší daň tvrdil, že daň stanovená podle výsledků daňové kontroly je v nesprávné výši, k čemuž doložil důkazy, neměly daňové orgány zastavit řízení s odůvodněním, že doměřené dani na základě výsledků daňové kontroly náleží presumpce správnosti. Tento závěr nemá oporu v daňovém řádu a je i v rozporu s cílem správy daní.

[5] Se žalobcem krajský soud souhlasil též v tom, že z § 141 odst. 3 a odst. 6 daňového řádu lze dovodit, že dodatečné daňové přiznání na nižší daň je možné podat i po provedené daňové kontrole, a to na základě argumentu *a contrario*.

[6] K argumentaci žalovaného stran koncentrace řízení podle § 88 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 krajský soud zdůraznil, že ani to nebrání podání dodatečných daňových přiznání.

[7] Krajský soud přisvědčil žalovanému, pokud jde o povinnosti zabývat se tím, zda důvody, pro které žalobce podal dodatečná daňová přiznání na daň nižší, mohou vést k opakování daňové kontroly, neboť jen tímto způsobem může být změněna daňová povinnost stanovená na základě výsledků daňové kontroly. 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.

[8] 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

pokračování

uplatněny bez zavinění správce daně. K výpovědi svědka Kubisky krajský soud uvedl, že žalobce provedení tohoto důkazu sice v průběhu daňové kontroly nenavrhl, navrhl jej ale v průběhu daňové kontroly na DPH. Správce daně tento návrh odmítl a svůj postup odůvodnil. Tato skutečnost byla žalobci známá nejen při ukončení daňové kontroly na DPH dne 29. 3. 2018 ale též při ukončení daňové kontroly na DPFO dne 26. 6. 2018. 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 ale dle krajského soudu bylo u svědka Richtra. Mezi účastníky nebylo sporu, že žalobce v průběhu daňové kontroly výpověď tohoto svědka nenavrhl a ani 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 pochybily, jestliže (vycházejí z toho, že nebyla splněna již první podmínka) nehodnotily, zda výpověď svědka Richtra obsahuje skutečnosti, které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu.

[10] Důvod podle § 85 odst. 5 písm. b) daňového řádu nebyl dle krajského soudu naplněn; neboť žalobce v dodatečném daňovém přiznání neuplatnil nové daňové tvrzení a netvrdil o dříve prověřené daňové povinnosti jiné skutečnosti.

[11] Krajský soud závěrem žalovaného závázal vyhodnotit, zda obsah svědecké výpovědi svědka Richtra obsahuje takové skutečnosti, které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně, a aby podle výsledku tohoto posouzení (pokud žalovaný neshledá další případná omezení, jako například uplynutí lhůty pro stanovení daně) řízení o dodatečných daňových přiznáních buď zastavil, nebo zahájil opakovanou daňovou kontrolu v rozsahu nových skutečností nebo důkazů.

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

[13] Stěžovatel předně považuje za nesprávný závěr krajského soudu, že daňový řád nevyklučuje snížení pravomocně stanovené daně na základě výsledků daňové kontroly podáním dodatečných daňových přiznání na daň nižší.

[14] Důvodem k podání dodatečných daňových přiznání k DPFO za předmětná zdaňovací období bylo provedení výslechů svědků Jaroslava Kubisky a Josefa Richtra v rámci jiného doměřovacího řízení, v němž proběhla daňová kontrola na DPFO téhož žalobce za zdaňovací období let 2013 až 2015. Z těchto důkazů dle žalobce vyplynulo, kdo byl dodavatelem společnosti MM GT-Racing s. r. o. (dodavatele žalobce – pozn. NSS), a byla potvrzena obchodní spolupráce mezi žalobcem a touto společností, jak byla uvedena na daňových dokladech a v daňových přiznáních k DPFO podaných žalobcem za předmětná zdaňovací období. Dle stěžovatele však nebyla splněna současně i druhá podmínka stanovená v § 141 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového

přiznání na daň nižší, než je posledně známá daň, tj. že „*daň byla stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém přiznání nelze namítat vady postupu správce daně*“. Stěžovatel ve svém rozhodnutí popsal, že podaná dodatečná přiznání se opírají o skutečnosti, které spíše než hmotněprávní důvod, představují žalobcem tvrzené vady v postupu správce daně, které namítat nelze, neboť touto cestou nelze rozporovat průběh a výsledky pravomocně ukončeného doměřovacího řízení zahájeného daňovou kontrolou. Stěžovatel má za to, že pokud byla daň pravomocně doměřena na základě provedené daňové kontroly, byla stanovena ve správné výši (platí presumpce správnosti takto stanovené daně). Pokud tedy žalobce podal dodatečná daňová přiznání 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 a neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 85 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 3 daňového řádu.

[15] Výklad krajského soudu zásadně relativizuje význam břemene tvrzení a břemene důkazního, které daňový subjekt nese v rámci daňové kontroly; umožňuje mu unést důkazní břemeno ve vztahu k identickým pochybnostem správce daně na více pokusů, i když se bude jednat o důkazy či skutečnosti, které mohl uplatnit již v původní daňové kontrole. Ustanovení § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, zakotvující povinnost daňového subjektu předkládat v rámci daňové kontroly důkazní prostředky, se tak vyprazdňuje. Tento výklad je neudržitelný obzvláště v kontextu právního názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 5. 9. 2023, č. j. 2 Afs 363/2019 - 50, dle kterého lze dodatečné daňové přiznání na daň nižší podat kdykoli před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Na základě krajským soudem provedené interpretace § 141 odst. 3 a odst. 6 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) a aplikace argumentu *a contrario* by došlo k situaci, kdy by eventualita stanovení daně ve správné výši vlastně nikdy nenastala. Stěžovatel trvá na tom, že procesní pasivitu účastníka řízení během daňové kontroly nelze nahrazovat mimořádnými opravnými prostředky, ani podáním dodatečného daňového přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň.

[16] Žalobce mohl výslech Jaroslava Kubisky navrhnout již v daňové kontrole na DPFO, za předmětná zdaňovací období ukončené dne 26. 6. 2018, neboť jeho výslech navrhl v průběhu souběžně vedené daňové kontroly k DPH za zdaňovací období červen 2013 - prosinec 2015 (podání ze dne 9. 10. 2017).

[17] Co se týče svědecké výpovědi Josefa Richtra, stěžovatel poukazuje na to, že v průběhu daňové kontroly na DPFO za předmětná zdaňovací období nebyly žádné překážky, které by bránily žalobci navrhnout jeho výslech. Josef Richtr byl v předmětných 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 s. r. o. měl žalobce povědomí již v původním řízení. Shodně jako stěžovatel posoudil možnost žalobce navrhnout výslech Josefa Richtra také krajský soud v rozsudku ze dne 28. 6. 2022, č. j. 16 Af 34/2020 - 66, a Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 8. 2023, č. j. 1 Afs 166/2022 - 35, ve věci návrhu žalobce na povolení obnovy řízení ve věci DPFO za předmětná zdaňovací období).

pokračování

[18] Stěžovatel je 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 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 správně posoudil, že výpověď svědka Kubisky nelze považovat za nový důkaz, nesprávně ale vyhodnotil možnou výpověď svědka Josefa Richtra. Zapojení Josefa Richtra v předmětných transakcích bylo správci daně známo již v průběhu daňové kontroly (což vyplývá ze s. 8 a 9 zprávy o daňové kontrole na DPFO 2010 - 2012 a s. 12 zprávy o daňové kontrole k DPH), jeho svědecká výpověď tedy nepředstavovala důvod pro opakování daňové kontroly ve smyslu § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu. Výslech svědka Richtra byl správcem daně proveden bez návrhu žalobce v rámci odvolacího řízení na DPFO za zdaňovací období let 2013 a 2014. Pro úplnost stěžovatel uvádí, že desetiletá objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení DPFO za předmětná zdaňovací období, a tedy i pro provedení opakované daňové kontroly, již uplynula.

[19] Ani důvod podle § 85 odst. 5 písm. b) daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, nebyl dle stěžovatele naplněn, neboť žalobce svá dosavadní tvrzení nezměnil.

[20] Stěžovatel závěrem poukázal na související řízení týkající se žalobce. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 2. 8. 2023, č. j. 1 Afs 166/2022 - 35, zamítl kasační stížnost žalobce proti rozsudku krajského soudu ze dne 28. 6. 2022, č. j. 16 Af 34/2020- 66, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí stěžovatele ve věci obnovy řízení na DPFO za zdaňovací období let 2010 - 2012. Rozsudkem ze dne 24. 11. 2023, č. j. 10 Afs 215/2022 - 48, Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost žalobce proti rozsudku krajského soudu ze dne 29. 6. 2022, č. j. 16 Af 20/2020 - 35, ve věci návrhu na povolení obnovy řízení na DPH za zdaňovací období září 2013, únor 2014, březen 2014, květen 2014, říjen 2014, listopad 2014 a prosinec 2014. U krajského soudu bylo vedeno také řízení ve věci zastavení řízení zahájených podáním dodatečných daňových přiznání k DPH za zdaňovací období září 2013, únor 2014, březen 2014, květen 2014, říjen 2014, listopad 2014 a prosinec 2014. Proti rozsudku krajského soudu ze dne 30. 10. 2023, č. j. 16 Af 35/2020, podal stěžovatel kasační stížnost, která je Nejvyšším správním soudem vedena pod sp. zn. 3 Afs 272/2023.

[21] 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 výsledky svědků byly provedeny až v rámci daňové kontroly týkající se DPFO za roky 2013 až 2015, tj. po ukončení daňové kontroly DPFO za předmětná zdaňovací období (dále též jen „DPFO 2010 - 2012“) a po nabytí právní moci platebních výměrů na DPFO 2010 - 2012.

[22] Dále žalobce nesouhlasí s tvrzením, že mohl navrhnout výsledky svědků již v daňové kontrole na DPFO 2010-2012. To, že výsledky nenavrhl, nelze bez dalšího hodnotit jako jeho pasivitu, ale je nutno zohlednit kontext situace, v níž se nacházel. Žalobce poukazuje

na to, že navrhl provedení výslechu svědka Kubisky, jednatele jeho dodavatele (společnosti MM GT-Racing s. r. o.) v rámci daňové kontroly na DPH. 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 výslech uvedeného svědka nenavrhl v souběžně vedené daňové kontrole DPFO 2010 - 2012. Správce daně až následně (po právní moci platebních výměrů na DPFO 2010–2012) provedl v rámci daňové kontroly DPFO za období let 2013 až 2015 výsledky 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 s. r. o. se žalobcem od roku 2011. Svědek Josef Richtr, bývalý jednatel společností, které byly dodavatelem společnosti MM-GT Racing s. r. o., potvrdil obchodní spolupráci společností, ve kterých působil, s uvedenou společností, 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.

[23] Žalobce se vymezuje též vůči tvrzení stěžovatele, že by daňové subjekty, nacházející se v obdobné situaci jako žalobce, mohly podáním DODAP efektivně prodlužovat dobu, než dojde ke správnému stanovení daně. K tomu uvádí, že daňový řád obsahuje právní instituty, jež byly konstruovány právě k tomu, 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.

[24] Pro úplnost žalobce uvádí, že podstatou dodatečných daňových přiznání byly skutečnosti týkající se obchodů mezi žalobcem, jeho dodavatelem a dodavatelem jeho dodavatele. Výše uvedenými výsledky bylo prokázáno, že dodavatel žalobce (M-GT Racing s. r. o.) skutečně dodával žalobci sporná plnění; uvedené nelze hodnotit jako „*vady v postupu správce daně*“, nýbrž jako zcela zásadní skutečnosti, jež poukazují na nesprávnou výši stanovené daně.

[25] 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. Trvá na svém názoru, že nebylo vinou jeho, ani správce daně, že v průběhu daňové kontroly nedošlo k navržení a provedení důkazu svědeckou výpovědí pana Richtra a pana Kubisky (tento svůj závěr velmi podrobně zdůvodnil). Nebylo povinností žalobce (a ani správce daně) za daného skutkového stavu navrhnout „pro jistotu“ výsledky všech osob, které by hypoteticky mohly být jednatelem dodavatele nějakého subjektu. Byly tak splněny podmínky pro opakování daňové kontroly na DPFO 2010 - 2012, neboť skutečnosti, jež vyšly najevo v důsledku výpovědi svědků v daňové kontrole k dani z příjmů za jiná zdaňovací období, mohly mít za následek jiné rozhodnutí ve věci a stanovení daně ve správné výši.

pokračování

[26] Pouze pro úplnost žalobce poukázal na skutečnost, že stěžovatelem tvrzená pochybení správce daně v průběhu daňové kontroly DPFO 2010-2012 (tj. že svědecké výpovědi pana Kubisky a pana Richtra nebyly provedeny v důsledku pochybení správce daně), představují důvod pro nařízení přezkoumání platebních výměrů dle § 121 daňového řádu. Toto přezkoumání by měl nařídit dokonce sám stěžovatel *ex officio*; doposud se tak však nestalo.

[27] Stěžovatel na vyjádření žalobce ke kasační stížnosti reagoval replikou, v níž prakticky toliko opakuje námitky, které již vznesl v kasační stížnosti. Zejména zdůrazňuje, že žalobce opomíjí důvody, které vedly k doměření daňové povinnosti, a opakovaně poukazuje na pasivitu žalobce, která měla za následek neunesení jeho důkazního břemene v průběhu daňové kontroly. Zdůrazňuje též, že krajským soudem předestřenou opakovanou daňovou kontrolu by nebylo možné u žalobce za předmětná zdaňovací období provést z důvodu uplynutí desetileté objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[28] Stěžovatel zaslal následně soudu doplnění kasační stížnosti, v níž reaguje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci žalobce ze dne 10. 10. 2024, č. j. 3 Afs 272/2023 - 54. Nejvyšší správní soud v něm dospěl k závěru, že podání dodatečných daňových přiznání na daň nižší je možné i po ukončené daňové kontrole. Stěžovatel opakuje, že i v nyní projednávané věci žalobce podal tato přiznání tak, že byly fakticky anulovány výsledky provedené daňové kontroly a daň má být stanovena ve výši, v jaké byla vyměřena před daňovou kontrolou. Setrvává na svém tvrzení, že dodatečná daňová přiznání byla podána spíše pro tvrzené vady v postupu správce daně, spočívající v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu. Pro jejich podání tak nebyla splněna podmínka podle § 141 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel se nemůže ztotožnit ani se závěrem uvedeného rozsudku uvedeném v odst. [31] odůvodnění, neboť je nadále přesvědčen, že žalobce svým postupem toliko usiluje o nápravu své procesní pasivity v průběhu daňové kontroly. Názor Nejvyššího správního soudu uvedený v předmětném rozsudku by vedl k absurdním důsledkům, kdy daňovému subjektu otevírá cestu, jak efektivně prodlužovat dobu, než dojde ke správnému stanovení daně, v extrémním případě až do okamžiku uplynutí objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[29] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených (§ 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.

[30] Kasační stížnost není důvodná.

[31] Nejvyšší správní soud, jak to už ostatně naznačil stěžovatel v posledním doplnění kasační stížnosti, v nedávné době rozhodl rozsudkem ze dne 10. 10. 2024, č. j. 3 Afs 272/2023 - 54, ve skutkově a právně obdobné věci týkající se žalobce. V tam projednávané věci podal žalobce dodatečná daňová přiznání na DPH za zdaňovací období září 2013, únor 2014, březen 2014, květen 2014, říjen 2014, listopad 2014 a prosinec 2014 z totožných důvodů jako v nyní souzeném případě; správce daně řízení zahájena dodatečnými platebními výměry rovněž zastavil podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

Argumentace krajského soudu a stěžovatele v kasační stížnosti se až na nepatrné nuance nijak neliší. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že v nyní projednávané věci vyjde z nosných závěru uvedeného rozsudku a nehodlá se od nich jakkoli odchýlit.

[32] 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.

[33] 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 rozdílnou 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 tvrze.

(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 tvrze daňovým subjektem je splatná v náhradní lhůtě splatnosti, která je

pokračování

shodná s lhůtou podle odstavce 1 věty první.“

[34] Stěžovatel je přesvědčen o tom, že u daně pravomocně doměřené 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 však nemá oporu v daňovém řádu a nevyplývá ani z judikatury správních soudů.

[35] 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 dovodit 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, došlo-li 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.

[36] 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. například usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2021, č. j. 4 Ao 3/2021 - 117; č. 4278/2022 Sb. NSS; 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 rozhodnutí, z něhož vyplývá poslední známá daň, vychází z pomůcek nebo bylo vydáno cestou sjednání daně, tzn. že nebylo možné stanovit daň dokazováním (§ 141 odst. 3 daňového řádu). Dále se důvodová zpráva mimo jiné zabývá omezeními vyplývajícími z § 141 odst. 6 daňového řádu.

[37] 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 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. Zde se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s krajským soudem, že žalobce podal dodatečná daňová přiznání v souladu s § 141 odst. 2 daňového řádu, tj. ve lhůtě pro stanovení daně.

[38] Protějškem oprávnění daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší (zjistí-li daňový subjekt, 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).

[39] 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 ovšem 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 DPFO 2010–2012. Sama skutečnost, že byl žalobce procesně pasivní v průběhu daňové kontroly, respektive že v ní neunesl důkazní břemeno, jež představuje zásadní argumentační rovinu stěžovatele v kasační stížnosti, podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň nebrání; § 141 daňového řádu nespojuje s předchozím nedostačujícím procesním postupem daňového subjektu žádný negativní následek, a to ani v podobě zastavení řízení. 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 například žalobcem odkazovaný § 8 odst. 4 daňového řádu).

[40] Neobstojí ani argument stěžovatele, že žalobcem podaná dodatečná daňová přiznání se opírají o skutečnosti, které spíše než hmotněprávní důvod, představují žalobcem tvrzené vady v postupu správce daně. Uvedené totiž nekoresponduje s obsahem průvodních dopisů k dodatečným daňovým přiznáním. Je evidentní, že se žalobce v posuzované věci snažil snížit pravomocně stanovenou daň, jež byla určena na základě výsledků daňové kontroly, a tím zvrátit její výsledek, a to na základě nově předložených důkazů, které by mohly korigovat dosud zjištěný skutkový stav. To už *pria vista* nepředstavuje toliko procesní výtky bez vazby na výslednou daňovou povinnost, tedy důvod, který nelze přípustně uplatnit v dodatečném daňovém přiznání na daň nižší (§ 141 odst. 2 *in fine* daňového řádu).

[41] Nejvyšší správní soud se tudíž ztotožňuje s krajským soudem, že žalovaný pochybil, pokud aproboval postup správce daně, který s odkazem na presumpci správnosti doměřené daně na základě daňové kontroly zastavil řízení zahájená podáním dodatečných daňových přiznání postupem 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. [39] 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. Tento závěr potvrzuje i komentář k § 141 odst. 2 daňového řádu, dle kterého „[v]ýše uvedené *de facto* vede k favorizování dodatečného daňového přiznání před mimořádnými opravnými a dozorčími prostředky. Nutno ale dodat, že je-li cílem správy daní nalezení správné daňové povinnosti, pak by překážky pro znovuotevření věci měly být co nejmenší. Obzvláště, vyplývá-li z dodatečného daňového tvrzení, že daňová povinnost je stanovena v nesprávné výši v neprospěch daňového subjektu (*in dubio mitius*).“ (LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 141

pokračování

[Dodatečné daňové přiznání a dodatečné vyúčtování]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 634–635.)

[42] Stejně jako ve věci vedené pod sp. zn. 3 Afs 272/2023, i v nyní projednávané věci krajský soud dovedl, 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 dodatečná daňová přiznání na daň nižší, mohou vést k opakování této kontroly, neboť jen tímto způsobem by dle krajského soudu mohla být změněna daňová povinnost stanovená na základě výsledků daňové kontroly. Uvedený názor nicméně nemůže obstát, neboť se jedná o otázku, která neměla být předmětem soudního přezkumu, a v této fázi řízení se jedná o otázku předčasnou.

[43] V rámci nynějšího řízení bylo úlohou krajského soudu přezkoumat v mezích žalobních námitek pouze 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 ustát**. Pokud se naopak 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 za daného stavu věci daňovým orgánům.

[44] 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 nevypořádal poměrně rozsáhlou kasační argumentaci stěžovatele, v níž namítal nesplnění podmínek pro opakovanou daňovou kontrolu a předkládal tvrzení, dle nichž mohl žalobce s uvedenými důkazními návrhy přijít již dříve. Jak již bylo uvedeno výše, zabýval-li se krajský soud touto otázkou, překročil tím meze své přezkumné činnosti v rozporu s § 75 odst. 2 větou první s. ř. s.; tato vada nicméně neměla vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť jeho zrušovací důvod obstojí (z důvodů osvětlených výše).

[45] 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 v objektivní desetileté lhůtě pro stanovení daně. Krajský soud naproti tomu pochybil, jestliže se v rámci nynějšího řízení [v němž je přezkoumávána (jen) správnost postupu daňových orgánů při zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních na daň nižší] zabýval otázkou (ne)splnění podmínek pro opakovanou daňovou kontrolu. Neobstojí rovněž jeho závazný právní názor, aby v případě, že dospěje stěžovatel k závěru, že nejsou splněny podmínky pro opakovanou daňovou kontrolu, řízení o dodatečných daňových přiznáních z tohoto důvodu zastavil. Krajský soud kromě toho nezohlednil, že o žalobě rozhodoval již v době, kdy uplynula desetiletá lhůta pro stanovení daně pro předmětná zdaňovací období let 2010

– 2012 (srov. § 148 odst. 5 daňového řádu). Důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí sice nadále ob stojí (daňové orgány rozhodovaly v době, kdy lhůta pro stanovení daně stále běžela), žalovaný nicméně za nastalé procesní situace nebude oprávněn věcně jakkoli rozhodovat o výši daně za předmětná zdaňovací období. Nedošlo-li by k prekluzi pravomoci správce daně stanovit daň, bylo by povinností stěžovatele (potažmo správce daně) řádně se zabývat důvody pro podání dodatečných daňových přiznání. V této fázi řízení však žalovanému nezbude, než řízení (opět) zastavit podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. V těchto ohledech je třeba závazný právní názor krajského soudu korigovat.

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

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

[48] 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 o kasační stížnosti 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.

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

V Brně dne 6. března 2025

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu

pokračování

3 Afs 271/2023 - 64