

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **Golden Snack s. r. o.,** se sídlem Záhostice 40, Chýnov, zastoupena Mgr. Monikou Hlaváčovou, advokátkou se sídlem Horní 10, Havlíčkův Brod, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 7. 2018, č. j. 57 Af 2/2018 - 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutími ze dne 16. 11. 2016, č. j. 2100866/16/2212-50524-303955, a č. j. 2101049/16/2212-50524-303955, zastavil Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Táboře (dále jen „správce daně"), řízení o dodatečných přiznáních k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH") žalobkyně za zdaňovací období měsíců říjen 2013 a listopad 2013 (dále jen „dodatečná daňová přiznání") pro jejich nepřípustnost, neboť tato daň byla předmětem probíhající daňové kontroly. Nastala tedy překážka stanovená v § 141 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád").

[2] Proti rozhodnutím o zastavení řízení podala žalobkyně odvolání. Namítala, že probíhající daňová kontrola je prováděna v omezeném rozsahu (odpočet daně uplatněný na základě faktur od společnosti RAXAND s. r. o.), přičemž tento se netýká skutečností, které jsou předmětem dodatečných daňových přiznání (uplatnění nároku na odpočet daně z plnění přijatých od dodavatele Ing. J. T.). Žalovaný odvolání rozhodnutím ze dne 29. 1.

2018, č. j. 4473/18/5100-41456-711232, zamítl a napadená rozhodnutí správce daně potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který ji výše uvedeným rozsudkem zamítl.

[4] Krajský soud poukázal na to, že u žalobkyně byla dne 29. 10. 2015 zahájena mimo jiné kontrola DPH za zdaňovací období měsíců listopad 2010 až listopad 2013 v rozsahu odpočtu daně uplatněného na základě faktur od společnosti RAXAND s. r. o. Pro posouzení věci je rozhodující, že se jednalo o kontrolu DPH za zdaňovací období říjen 2013 a listopad 2013. Není naopak podstatné, že dle rozsudku téhož soudu ze dne 20. 11. 2017, č. j. 51 A 37/2017 - 29, bylo zahájení a provádění této daňové kontroly shledáno nezákonným. Uvedený rozsudek neznamená, že na daňovou kontrolu má být nahlíženo, jako by vůbec nebyla zahájena. Nadto byl vydán poté, co správce daně rozhodl o zastavení řízení zahájeného podáním dodatečných daňových přiznání. Jelikož ke dni vydání rozhodnutí o zastavení řízení daňová kontrola probíhala, došlo k naplnění podmínek § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, dle něhož správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jde-li o zjevně právně nepřípustné podání. Žalobkyně uplatnila dodatečná daňová přiznání v průběhu vedené kontroly DPH za předmětná zdaňovací období, tedy v době, kdy byla tato podání dle § 141 odst. 6 a 7 daňového řádu nepřípustná. Na tom nemůže nic změnit ani skutečnost, že se dodatečná daňová přiznání týkala plnění od Ing. J. T. a daňová kontrola byla vedena v rozsahu plnění od společnosti RAXAND s. r. o. Dle § 134 daňového řádu je třeba předmět daňové kontroly vztáhnout k jedné dani za jedno zdaňovací období. Rovněž dle § 4 odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) se nadměrný odpočet vyměřuje jako celek za jedno zdaňovací období. Jestliže tedy byla u žalobkyně zahájena kontrola DPH za zdaňovací období říjen a listopad roku 2013, došlo tím k zahájení doměřovacího řízení ve vztahu k předmětu daňové kontroly jako celku. Námitka žalobkyně, že příjmy Ing. J. T. neměly podléhat režimu závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, je irelevantní, neboť předmětem řízení je zákonnost rozhodnutí o zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních. Krajský soud se nemohl zabývat námitkou prekluze, neboť byla uplatněna po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby.

III.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost.

[6] Názor krajského soudu, že dodatečná daňová přiznání byla podána k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, není dle stěžovatelky správný. Daňová kontrola se totiž týkala plnění od společnosti RAXAND s. r. o., nikoliv plnění od Ing. J. T. Údaje v podaných dodatečných daňových přiznáních navíc nebyly využity při doměření daně vzešlé z daňové kontroly zahájené dne 29. 10. 2015 dle § 141 odst. 7 daňového řádu, což potvrzuje zpráva o daňové kontrole ze dne 27. 4. 2017.

[7] Jestliže rozsudek krajského soudu č. j. 51 A 37/2017 - 29 označil daňovou kontrolu za nezákonnou, jsou dle stěžovatelky nezákonná veškerá navazující rozhodnutí i důkazy z ní vzešlé. Stěžovatelka v této souvislosti odkazuje na § 93 odst. 1 daňového řádu a judikaturu správních soudů. Dovozuje, že nezákonně zahájená daňová kontrola nemohla představovat překážku pro podání dodatečných daňových přiznání. Řízení o nich proto nemělo být zastaveno.

[8] Dále nesouhlasí s tím, že se krajský soud nezabýval námitkou prekluze z důvodu jejího pozdního uplatnění. Tento závěr odporuje judikatuře Ústavního soudu (nález pléna ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. Pl. ÚS 12/99; nález ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07; nález ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07; usnesení ze dne 20. 8. 2008, sp. zn. III. ÚS 2023/07) a na ni navazující judikatuře Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 12. 12. 2007, č. j. 4 Ads 11/2007 - 76). Dle citované judikatury lze námitku prekluze uplatnit v kterékoliv fázi soudního řízení. Bylo-li zahájení kontroly DPH za zdaňovací období říjen a listopad 2013 dne 29. 10. 2015 nezákonné, nejednalo se o úkon obnovující běh lhůty pro stanovení daně. Pokud by zahájení daňové kontroly dne 29. 10. 2015 v omezeném rozsahu týkající se plnění od společnosti RAXAND s. r. o. prolamovalo běh lhůty pro stanovení daně i pro plnění od Ing. J. T., sloužila by prekluzivní lhůta k ochraně žalovaného a nikoliv k ochraně stěžovatelky. Takový výklad by byl v rozporu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94. Zahájením daňové kontroly dne 29. 10. 2015 tedy nedošlo k novému běhu prekluzivní lhůty u DPH za říjen 2013 a listopad 2013 a ve věci Ing. J. T. již nelze daň stanovit. Lhůtu pro stanovení DPH za říjen 2013 a listopad 2013 nestavělo ani řízení před krajským soudem, jehož výsledkem byl rozsudek č. j. 51 A 37/2017 - 29, jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2008, č. j. 5 Afs 4/2008 - 108.

[9] Stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nerozporuje, že se daňová kontrola zahájená dne 29. 10. 2015 týkala pouze prověřování odpočtů uplatněných z plnění přijatých od společnosti RAXAND s. r. o., a nikoliv plnění přijatých od Ing. J. T. Předmětem daňové kontroly však byla DPH stěžovatelky za měsíce říjen a listopad 2013 (§ 134 daňového řádu), která byla kontrolována ve vymezeném rozsahu (§ 85 odst. 3 daňového řádu). I dle § 4 odst. 1 písm. d) ZDPH se nadměrný odpočet vyměřuje jako celek za jedno zdaňovací období, což potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 5. 2017, č. j. 6 Afs 264/2016 - 44. Zahájením daňové kontroly, byť v omezeném rozsahu, bylo dle § 91 odst. 1 daňového řádu zahájeno doměřovací řízení ve vztahu k jejímu předmětu jako celku. Řízení o dodatečných daňových přiznáních proto musela být pro jejich nepřípustnost dle § 141 odst. 6 a odst. 7 daňového řádu zastavena. Rozsudek krajského soudu č. j. 51 A 37/2017 - 29 nemá přímou relevanci k meritu řešené věci. Správce daně musí vycházet ze skutkového a právního stavu rozhodného v době vydání svého rozhodnutí. Je tedy nerozhodné, že krajský soud následně rozhodl, že zahájení a vedení daňové kontroly bylo nezákonné. Dle žalovaného není námitka prekluze v tomto řízení relevantní. Věc se netýká stanovení daně, ale procesního rozhodnutí správce daně o

zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních. Zahájení daňové kontroly nadto přerušuje lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, neboť daňový řád nerozlišuje z hlediska vlivu úkonů na běh lhůty pro stanovení daně, zda byla následně deklarována jejich nezákonnost.

[11] Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl.

V.

[12] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Stěžovatelka nepodřadila důvody pro podání kasační stížnosti pod konkrétní ustanovení § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Subsumpce stížních důvodů pod zákonná ustanovení je však záležitostí právního hodnocení Nejvyšším správním soudem, a nejde proto o nedostatek návrhu, který by bránil jeho věcnému projednání (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50).

[15] Stěžovatelka brojí mimo jiné proti tomu, že se krajský soud v rozporu s ustálenou judikaturou Ústavního soudu odmítl zabývat námitkou prekluze stanovení daně z důvodu jejího pozdního uplatnění. Napadá tedy rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost spočívající v jiné vadě řízení před soudem [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud se zabýval nejprve tímto důvodem. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné, resp. bylo-li by řízení před krajským soudem stiženo jinou vadou řízení před soudem mající potenciálně vliv na zákonnost rozhodnutí.

[16] Z nálezů Ústavního soudu (např. stěžovatelem citované nálezy ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07; ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07; či nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07) vyplývá, že k zániku práva vyměřit nebo doměřit daň jsou soudy povinny přihlížet z moci úřední. Konstantní judikaturu Ústavního soudu o nutnosti zkoumat daňovou prekluzi *ex offo* ostatně Nejvyšší správní soud již v řadě svých rozhodnutí akceptoval (k tomu srovnej např. rozsudek ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, publikovaný pod č. 1851/2009 ve Sb. NSS). V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že: „*Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo*.“ Odmítl-li se krajský soud problematikou prekluze zabývat, přestože tato byla ze strany stěžovatelky (byť po uplynutí lhůty pro podání žaloby) výslovně namítána, jedná se o vadu řízení zakládající nepřezkoumatelnost jeho rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. za předpokladu, že mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Pro další úvahy o zákonnosti napadeného rozsudku je tedy podstatné, zda vůbec mohla mít námitka prekluze z hlediska předmětu sporu jakýkoliv vliv na projednávanou věc, a to nikoliv z hlediska jejího úspěšného či neúspěšného uplatnění, ale z hlediska její relevance pro věc.

[17] Předmětem sporu je zákonnost rozhodnutí o zastavení řízení o dodatečných přiznáních k DPH stěžovatelky za zdaňovací období říjen 2013 a listopad 2013 z důvodu probíhající daňové kontroly této daně za totožná zdaňovací období v zúženém rozsahu (odlišném od předmětu dodatečných daňových přiznání). Stěžovatelka v této souvislosti namítá, že jí nemohla být stanovena DPH týkající se plnění přijatých od Ing. J. T. Námitka prekluze práva stanovit daň se však s předmětem sporu zcela míjí. Výsledkem řízení o dodatečných daňových přiznáních totiž nebyla meritorní rozhodnutí o stanovení daně za jednotlivá zdaňovací období, ale procesní rozhodnutí o zastavení těchto řízení z důvodu zjevně právně nepřípustného podání dodatečných daňových přiznání [§ 106 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 141 odst. 6 daňového řádu]. Správce daně tedy žádnou DPH za zdaňovací období říjen 2013 a listopad 2013 v souvislosti s plněními přijatými od Ing. J. T. na základě podaných dodatečných daňových přiznání nedoměřil. To ostatně potvrzuje sama stěžovatelka, když v kasační námitce ad III. 1) poukazuje na to, že údaje uvedené v dodatečných daňových přiznáních nebyly správcem daně využity při doměření daně vzešlé z daňové kontroly zahájené dne 29. 10. 2015. Argumentace stěžovatelky je nadto vnitřně rozporná. Na jednu stranu usiluje o to, aby správce daně meritorně rozhodl o podaných dodatečných daňových přiznáních, tj. aby doměřil DPH (v podobě nároku na odpočet z plnění přijatých od Ing. J. T.), na stranu druhou namítá, že ve věci plnění přijatých od Ing. J. T. nelze DPH v důsledku uplynutí lhůty pro stanovení daně vůbec doměřit. Úspěšné uplatnění námitky prekluze by tedy mělo pro stěžovatelku paradoxně negativní důsledky a vedlo by k jejímu neúspěchu ve věci, neboť důvod pro zastavení řízení o podaných dodatečných daňových přiznání (spočívající v této situaci v nemožnosti stanovit daň z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně) by byl v tomto případě nepochybně naplněn (s tím rozdílem, že by nepřípustnost podání neplynula z § 141 odst. 6 daňového řádu, ale z § 148 daňového řádu).

[18] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že lhůta pro stanovení daně ke dni podání dodatečných daňových přiznání neuplynula, i kdyby zahájení daňové kontroly dne 29. 10. 2015 nepředstavovalo úkon přerušující její běh. Původní lhůta pro stanovení daně v případě DPH za zdaňovací období říjen 2013 by totiž uplynula dne 25. 11. 2016, v případě zdaňovacího období listopad 2013 pak dne 27. 12. 2016. Dodatečná daňová přiznání byla podána dne 1. 11. 2016, tedy před uplynutím původní lhůty pro stanovení daně. Navíc by tato procesní aktivita samotné stěžovatelky způsobila prodloužení původní prekluzivní lhůty o jeden rok, neboť dodatečná daňová přiznání byla podána v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně [§ 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu]. Odkaz na zahájení daňové kontroly dne 19. 11. 2013 je v otázce prekluze zcela irelevantní, neboť se jednalo o kontrolu DPH za jiná zdaňovací období (listopad 2010 až září 2013). Tento úkon tedy nemohl mít na běh lhůty pro stanovení DPH za zdaňovací období říjen 2013 a listopad 2013 žádný vliv.

[19] Je tudíž nutné uzavřít, že přestože krajský soud postupoval nesprávně, když se v rozporu s ustálenou judikaturou odmítl zabývat stěžovatelkou vznesenou námitkou prekluze pro její pozdní uplatnění, neměla tato vada řízení vliv na zákonnost jeho rozhodnutí ve věci samé. Námitka prekluze byla s ohledem na předmět sporu irelevantní.

[20] Stěžovatelka dále namítá nesprávné právní posouzení věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Nesouhlasí se závěrem, že zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních bylo důvodné, neboť daňová kontrola zahájená dne 29. 10. 2015 představovala překážku pro

jejich podání ve smyslu § 141 odst. 6 daňového řádu. Namítá, že 1) daňová kontrola byla prováděna v zúženém rozsahu, který nijak věcně nesouvisel s obsahem dodatečných daňových přiznání a 2) daňová kontrola byla dle rozsudku krajského soudu č. j. 51 A 37/2017 - 29 zahájena a provedena v rozporu se zákonem.

[21] Dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu [s]*právce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže jde o zjevně právně nepřípustné podání*.

[22] Dle § 141 odst. 6 daňového řádu, věty první před středníkem [d]*odatečné 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*.

[23] Dle § 85 odst. 1 daňového řádu [p]*ředmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení*.

[24] Dle § 134 odst. 2 daňového řádu [p]*ro potřeby vymezení předmětu daňového řízení se daň posuzuje buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti*.

[25] Dle § 85 odst. 3 daňového řádu, věty první, [s]*právce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení.*

[26] Z citovaných ustanovení vyplývá, že daňový řád rozlišuje mezi předmětem a rozsahem daňové kontroly. Předmět daňové kontroly je určen vždy ve vztahu k jednomu konkrétnímu daňovému řízení ve smyslu § 134 odst. 1 daňového řádu, tj. ve vztahu k jedné určité dani za určité zdaňovací období (např. daň z příjmů, daň z přidané hodnoty) nebo v případě jednorázových daní k určité daňově relevantní skutečnosti (např. daň z nabytí nemovitých věcí). Lze tedy konstatovat, že v posuzované věci byla předmětem daňového řízení a v důsledku toho i předmětem daňové kontroly DPH za zdaňovací období říjen 2013 a listopad 2013.

[27] Daňový řád pak výslovně umožňuje, aby byl předmět daňové kontroly prověřován pouze ve vymezeném rozsahu, jako se tomu stalo ve věci stěžovatelky. Jinými slovy, předmět daňové kontroly odpovídá na otázku, *co* (jakou daňovou povinnost) bude správce daně kontrolovat a rozsah daňové kontroly stanoví, *které* (v jakém rozsahu) konkrétní skutečnosti budou v rámci daňové kontroly prověřovány. Toto případné omezení daňové kontroly pouze na vybrané skutečnosti nicméně nemění nic na tom, že jejím předmětem zůstává nadále daň jako celek, tj. ve věci stěžovatelky DPH za zdaňovací období říjen 2013 a listopad 2013.

[28] V případě, že je daň předmětem probíhající daňové kontroly (či jiného řízení uvedeného v § 141 odst. 6 daňového řádu) vylučuje daňový řád, aby daňový subjekt podal k této dani dodatečné daňové přiznání. Ke smyslu citovaného ustanovení se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 4. 2015, č. j. 9 Afs 123/2014 - 44, tak, že: „*Toto ustanovení má zjevně bránit této možnosti* (podání dodatečného daňového přiznání k dani,

která je předmětem daňové kontroly, pozn. soudu) *v době hrozícího odhalení ze strany správce daně určité vady způsobené daňovým poplatníkem (...).*“ Obdobně se vyjadřuje rovněž odborná literatura, dle které: „*Pokud však jsou již nastoleny (započaty) kontrolní mechanismy ze strany správce daně, podání dodatečného daňového přiznání je již vyloučeno, a v případě jeho podání je podáním nepřípustným.*“ (srov. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žišková, M. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, str. 1457). Dle důvodové zprávy k daňovému řádu je důvodem této právní úpravy skutečnost, že dosud stanovená daň je revidována a rozdíl, který by byl tvrzen, by tak byl až do ukončení postupu nebo řízení nejistý.

[29] Nemožnost podat dodatečné daňové přiznání po dobu probíhající daňové kontroly se jeví jako racionální rovněž s přihlédnutím k tomu, že doměřovací řízení může být ve smyslu § 143 odst. 1 daňového řádu zahájeno ze strany daňového subjektu (podáním dodatečného daňového přiznání) nebo správcem daně z moci úřední. Zahájení daňové kontroly je přitom ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu prvním úkonem ve věci, tj. dnem jejího zahájení dochází souběžně k zahájení doměřovacího řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 Afs 215/2014 - 39). Dojde-li k zahájení řízení jedním z těchto způsobů, je logické, že daňový řád neumožňuje, aby bylo řízení o témže předmětu ještě jednou zahájeno i druhým způsobem. Jedná se *de facto* o formu litispendence.

[30] Překážka upravená v § 141 odst. 6 daňového řádu pak brání podání dodatečného daňového přiznání ve vztahu k celému předmětu daňové kontroly, tj. nejen ve vztahu k rozsahu, ve kterém je daň správcem daně fakticky prověřována. To je zjevné přímo z textu citovaného ustanovení (...*k dani, která je předmětem*...), ale i ze smyslu právní úpravy. Daňový řád jednoznačně preferuje možnost daňového subjektu se přiznat k zjištěným rozdílům oproti dříve stanovené dani. Motivuje jej mimo jiné tím, že se v případě podání dodatečného daňového přiznání neuplatní penále z částky, která je v něm uvedena (§ 251 odst. 4 daňového řádu). Zahájil-li však správce daně daňovou kontrolu (a tím i doměřovací řízení, viz výše), pak bude na základě jejích výsledků daň doměřována z moci úřední. Shoduje-li se tedy předmět daňové kontroly (daň za určité zdaňovací období) s předmětem dodatečného daňového přiznání, je jeho podání po dobu probíhající daňové kontroly (a případně navazujících řízení) logicky nepřípustné.

[31] Správce daně je nicméně povinen údaje obsažené v dodatečném daňovém přiznání využít. Na tuto povinnost ostatně upozorňuje judikatura Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 - 33, uvádí, že: „*Na výše uvedeném ničeho nemění ani to, že daňový řád, obdobně jako zákon o správě daní a poplatků, nepřipouští podání dodatečného přiznání k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly (§ 141 odst. 6 d.ř.). Podá-li daňový subjekt v průběhu daňové kontroly dodatečné daňové přiznání, bude se jednat o nepřípustné dodatečné přiznání a správce daně zastaví řízení. V případě vyměření či doměření daně je však správce daně dle § 141 odst. 7 daňového řádu povinen údaje obsažené v dodatečném přiznání využít*.“ (shodně rozsudek ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 26/2013 - 78). Tato povinnost ovšem neznamená, že by správce daně údaje uvedené v dodatečném daňovém přiznání musel při doměření daně zohlednit automaticky. Jeho povinností je se těmito údaji zabývat a uzná-li je za relevantní, promítnout je do výsledku kontrolního zjištění a konečné výše doměřené daně. Stěžovatelka poukazuje v kasační stížnosti na to, že správce daně v dané věci údaje z dodatečných daňových

přiznání při doměření daně po daňové kontroly zahájené dne 29. 10. 2015 nevyužil. Tento postup nepochybně vyplývá ze skutečnosti, že správce daně předcházející daňovou kontrolu uzavřel konstatováním, že stěžovatelka není oprávněna uplatnit nárok na odpočet z plnění přijatých od Ing. J. T., neboť jeho činnost nelze považovat za ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH. Stěžovatelka přitom v dodatečných daňových přiznáních uplatnila právě nárok na odpočet z plnění přijatých od Ing. J. T. Správce daně zjevně při doměření daně toliko setrval na svém dřívějším právním stanovisku.

[32] Předmětem daňové kontroly zahájené u stěžovatelky dne 29. 10. 2015 byla mimo jiné DPH za zdaňovací období říjen 2013 a listopad 2013, jak již bylo výše uvedeno. Po dobu trvání této daňové kontroly proto nebyla stěžovatelka v souladu s § 141 odst. 6 daňového řádu oprávněna podat dodatečné daňové přiznání, jehož předmětem by byla DPH za zdaňovací období říjen 2013 a listopad 2013, a to bez ohledu na to, že daň nebyla ze strany správce daně prověřována v neomezeném rozsahu. Krajský soud tuto námitku tedy vyhodnotil správně.

[33] Dle stěžovatelky bránila zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních i skutečnost, že zahájení a provedení daňové kontroly bylo dle rozsudku krajského soudu č. j. 51 A 37/2017 - 29 nezákonné. Následkem toho je třeba veškerá navazující rozhodnutí, tj. rovněž rozhodnutí o zastavení řízení, považovat za nezákonná. Krajský soud v nyní napadeném rozsudku ve vztahu k uvedenému tvrzení stěžovatelky poukázal na to, že správce daně při vydání rozhodnutí o zastavení řízení vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí, a nemohl proto zohlednit pozdější rozhodnutí o nezákonnosti daňové kontroly. Na základě stěžovatelkou připomínaného rozsudku č. j. 51 A 37/2017 - 29 pak nelze na daňovou kontrolu nahlížet tak, jako by neproběhla.

[34] Předmětem posouzení je tedy otázka, zda zůstávají zachovány účinky určitého postupu správce daně (daňová kontrola), který byl posléze shledán jako nezákonný. Je třeba uvést, že stěžovatelkou citovaná judikatura není na věc příléhavá. Nezabývá se totiž účinky nezákonných úkonů správce daně, ale dopady této nezákonnosti na konečné rozhodnutí o stanovení daně.

[35] Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu, že za daných skutkových okolností nemohl mít rozsudek krajského soudu č. j. 51 A 37/2017 - 29, jímž byla konstatována nezákonnost daňové kontroly zahájené dne 29. 10. 2015, žádný vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně o zastavení řízení o dodatečných platebních výměrech. Dle § 141 odst. 6 daňového řádu není dodatečné daňové přiznání přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly. Citované ustanovení tedy váže nemožnost podání dodatečného daňového přiznání na fakt, že v rozhodnou dobu probíhá daňová kontrola. V posuzované věci ke dni 1. 11. 2016 (den podání dodatečných daňových přiznání) nepochybně probíhala daňová kontrola, která byla zahájena dne 29. 10. 2015. Na tomto faktu následný rozsudek krajského soudu č. j. 51 A 37/2017 - 29, kterým byla deklarována její nezákonnost, ničeho nezměnil. Tímto rozsudkem nedošlo ke zpětnému negování daňové kontroly. Nevyplývá z něj, že by se jednalo ze strany správce daně o postup toliko formální a účelový, k němuž nelze přihlížet. Daňová kontrola byla shledána nezákonnou z důvodu chybného procesního postupu správce daně, který, byť byly splněny podmínky pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu, zahájil namísto toho daňovou kontrolu. Není

sporu o tom, že samotná kontrolní činnost probíhala. Nadto, i pokud by správce daně postupoval procesně správně (vydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu), procesní následky ve vztahu k podání dodatečných daňových přiznání by byly pro stěžovatelku stejné. Vydáním výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu by totiž došlo k zahájení doměřovacího řízení, přičemž po dobu jeho trvání by rovněž jakékoliv další dodatečné daňové přiznání bylo nepřípustným podáním dle § 141 odst. 7 daňového řádu. Stěžovatelka by se tedy ocitla v procesně srovnatelné situaci s tím rozdílem, že řízení o dodatečných daňových přiznáních by bylo zastaveno podle § 141 odst. 7 daňového řádu. Stejně jako v případě nepřípustnosti dodatečného daňového přiznání by pak správce daně měl povinnost údaje obsažené v dodatečném daňovém přiznání využít.

[36] Přestože byla v daném případě daňová kontrola z důvodu chybného procesního postupu správce daně shledána rozsudkem č. j. 51 A 37/2017 - 29 nezákonnou, nemohla mít tato skutečnost z důvodů výše uvedených žádný vliv na její účinek ve vztahu k nemožnosti podání dodatečných daňových přiznání. Krajský soud tedy dospěl ke správnému závěru a ani tato kasační námitka stěžovatelky není důvodná.

[37] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[38] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 17. října 2018

Mgr. David Hipšr
předseda senátu