

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **JIP majetková, s.r.o.**, IČ 25922858, se sídlem Nad Vinným potokem 1148/4, Praha 10, zast. JUDr. Terezou Jelínkovou, advokátkou, se sídlem Pardubice, Dražkovice 181, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2018, č. j. 27122/18/5200-11435-710862, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 12. 5. 2021, č. j. 52 Af 35/2018 - 97,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1]Žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 6. 2018, č. j. 27122/18/5200-11435-710862, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 6. 2017, č. j. 1221658/17/2801-50524-609005 a č. j. 1221735/17/2801-50524-609005, kterými byla podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 1.722.920 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 344.584 Kč a daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 161.690 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 32.228 Kč.

[2]Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozsudkem ze dne 30. 1. 2019, č. j. 52 Af 35/2018 - 42, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného o odvolání zamítl.

[3]Nejvyšší správní soud však ke kasační stížnosti žalobkyně rozsudkem ze dne 29. 1. 2020, č. j. 4 Afs 46/2019 - 58, tento rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že krajský soud zatížil řízení o žalobě vadou spočívající v nesplnění podmínek pro provedení řízení o žalobě bez nařízení ústního jednání. Žalobkyni totiž řádně nedoručil výzvu podle § 51 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), k vyjádření, zda souhlasí s projednáním věci bez nařízení ústního jednání. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že řízení před krajským soudem bylo zatíženou vadou, kterou současně před dalším postupem v žalobním řízení uložil krajskému soudu odstranit.

[4]Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích následně rozsudkem ze dne 12. 5. 2021, č. j. 52 Af 35/2018 - 97, žalobu proti rozhodnutí žalovaného znovu zamítl.

[5]V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve zrekapituloval relevantní skutkové okolnosti případu a zdůraznil, že mezi účastníky řízení není spornou otázka, zda měla být žalobkyni daň z příjmů právnických osob za uvedená zdaňovací období doměřena, nýbrž pouze to, zda došlo k prekluzi práva daňových orgánů na dodatečné stanovení daně. Uvedený spor se přitom týkal pouze posouzení včasnosti vydání rozhodnutí žalovaného, nikoli dodatečných platebních výměrů správce daně. Krajský soud dále uvedl, že v posuzovaném případě rozhodl již jednou, přičemž Nejvyšší správní soud jeho původní rozsudek nezrušil pro nesprávné právní posouzení věci, respektive se věcnou argumentací vůbec nezabýval, nýbrž pro vadu řízení spočívající v absenci řádného doručení výzvy podle § 51 s. ř. s. žalobkyni. Uvedenou vadu následně krajský soud řádně odstranil, přičemž neshledal žádný důvod odchýlit se od svého dříve formulovaného právního závěru ohledně prekluze práva doměřit žalobkyni daň z příjmů právnických osob, a to ani přes rozsáhlé doplnění žaloby ze dne 22. 5. 2020. Ačkoli je přitom povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze uvedený požadavek interpretovat jako nutnost detailní odpovědi na každou námitku žalobkyně, a to zejména v situaci, lze-li argumentaci obsaženou v žalobě vypořádat tak, že krajský soud v odůvodnění svého rozsudku prezentuje komplexní odlišný názor, který přesvědčivě odůvodní.

[6]Ve vztahu k námitce žalobkyně, že současná aplikace ustanovení § 148 odst. 2 a 3 daňového řádu je vyloučena, krajský soud konstatoval, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží tato lhůta znovu ode dne následujícího po dni, kdy se tak stalo. Institut přerušení běhu lhůty pro stanovení daně a počátek běhu nové prekluzivní lhůty je tak vázán na okolnost, která určila její počátek. Ze zákonné dikce však nelze dovodit, že v případě přerušení lhůty pro stanovení daně již nelze využít institutu jejího prodloužení podle § 148 odst. 2 daňového řádu. Jinými slovy zmíněné ustanovení je vázáno na okolnosti, které způsobí prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok, a to bez ohledu na to, jedná-li se o původní či již obnovenou lhůtu. Obě uvedená ustanovení se totiž vzájemně doplňují a prolínají, což ostatně potvrdila bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu či odborná literatura, kterou následně krajský soud konkrétně citoval. Smyslem § 148 odst. 3 daňového řádu je, aby měl správce daně pro stanovení daně tři roky, a to v situaci, kdy po skončení zdaňovacího období zahájil

například daňovou kontrolu. Jinými slovy zmíněné ustanovení nijak neupravuje délku prekluzivní lhůty, ale otázku jejího přerušení a opětovného počátku. Ostatně ani znění § 148 odst. 2 daňového řádu společnou aplikaci s odstavcem třetím nevylučuje. V posuzovaném případě tak byla zahájením daňové kontroly dne 9. 7. 2014 podle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušena lhůta pro stanovení daně, která měla nově skončit dne 10. 7. 2017. Doručením dodatečných platebních výměrů správce daně žalobkyni pak došlo podle odstavce druhého téhož ustanovení k prodloužení této lhůty o jeden rok.

[7]Jde-li o počátek běhu „roku navíc" podle § 148 odst. 2 daňového řádu, krajský soud se neztotožnil s námitkou žalobkyně, že zmíněný rok, o který je prekluzivní lhůta prodloužena, začíná běžet ode dne, kdy nastala skutečnost určující její prodloužení. Nejprve odkázal na § 33 odst. 1 daňového řádu, podle něhož lhůta určená podle let začíná běžet den následující po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty. Podle § 148 odst. 2 daňového řádu však platí, že došlo-li v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně k vyjmenovaným skutečnostem, prodlužuje se předmětná lhůta o jeden rok, přičemž nelze mít za to, že správce daně má již pouze jeden rok na stanovení daně. Pro počátek běhu zmíněného „roku navíc" je tak zásadní den, kdy měla dosavadní lhůta pro stanovení daně skončit, přičemž z prekluzivní lhůty tříleté se fakticky stává lhůta čtyřletá. Postupem navrhovaným žalobkyní by totiž došlo k dalšímu přerušení běhu prekluzivní lhůty a počala by běžet již pouze lhůta jednoletá. Výše uvedené potvrdila rovněž odborná literatura a Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 11. 8. 2016, č. j. 10 Afs 133/2016 - 37. V posuzovaném případě tak doručením dodatečných platebních výměrů správce daně žalobkyni došlo dne 7. 6. 2017 ke skutečnosti předpokládané v § 148 odst. 2 daňového řádu, tedy k prodloužení lhůty pro stanovení daně, která měla původně skončit dne 10. 7. 2017, o jeden rok, a to do 10. 7. 2018. Žalobou napadené rozhodnutí žalovaného bylo žalobkyni doručeno dne 15. 6. 2018, tj. před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

[8]Krajský soud dále konstatoval, že je úkolem žalobkyně určit rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaného v řádně uplatněných žalobních bodech. Není však povinností krajského soudu výslovně reagovat na každý jednotlivý, v některých případech dokonce absurdní či zcela spekulativní argument, resp. neučiní-li tak, není jeho rozsudek nepřezkoumatelný, přičemž v této souvislosti krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014 - 9. Vymezil se rovněž proti tvrzení žalobkyně, že nese ve velké nelibosti obsahově rozsáhlejší podání. Žalobkyně totiž po zrušení původního rozsudku krajského soudu Nejvyšším správním soudem doplnila žalobu podáním označeným „závěrečná replika a shrnutí", které obsahovalo další argumentaci ve vztahu k námitce prekluze práva správce daně stanovit daň, avšak současně také další námitky uvedené zejména v částech G), I) a J). Krajský soud dále konstatoval, že žalobkyně používala často expresivní výrazy, sugestivní tvrzení, účelové argumenty a značné zvýrazňování textu za účelem přesvědčení soudu o správnosti jejích závěrů. Zopakoval, že není jeho povinností takovou argumentaci podrobně vyvracet reakcí na každé jednotlivé tvrzení žalobkyně, jelikož takový postup by mohl vést k absurdním důsledkům a k porušení zásad efektivity a hospodárnosti, přičemž v této souvislosti odkázal na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

[9] Dále krajský soud konstatoval, že požadavek žalobkyně, aby se krajský soud odchýlil od ustálené judikatury za účelem provedení komplexního výkladu sporných ustanovení, je zcela neoprávněný. Na uvedeném nemohlo ničeho změnit ani žalobkyní odkazované rozhojnění argumentace obsažené původně v žalobě a rozvinuté v doplnění žaloby, jelikož podle judikatury Nejvyššího správního soudu nelze uplatnit zcela obecnou námitku, v jejímž rámci by následně mohla žalobkyně namítat jakákoli myslitelná pochybení správních orgánů či krajského soudu. V posuzovaném případě totiž žalobkyně včas uplatnila pouze žalobní bod ohledně výše posouzené prekluze práva správce daně stanovit daň. Pokud tedy v doplnění žaloby dále namítla, že správce daně nevydal před zahájením daňové kontroly výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu a neprokázal ani pověření jednotlivých úředních osob k zahájení a provádění kontroly, jednalo se o zcela nové námitky neuplatněné v žalobě ve lhůtě pro její podání, jelikož žalobkyní namítané skutečnosti nemohly mít žádný vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Ostatně o účelovosti nové argumentace žalobkyně svědčí rovněž její dřívější tvrzení, že nijak nerozporuje zákonnost zahájení a provádění daňové kontroly, což následně v doplnění žaloby popřela. Ve vztahu k námitce žalobkyně o absenci řádného pověření k zahájení a provádění daňové kontroly úředními osobami správce daně krajský soud nad rámec výše uvedeného odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017 - 89. Uzavřel, že právní předpisy zakládají pouze povinnost správce daně na základě žádosti daňového subjektu uvést informace o pověření konkrétní úřední osoby k daňové kontrole, čehož však žalobkyně v daném případě nevyužila.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost, v níž označila důvody uvedené v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[11] V jejím doplnění, jež Nejvyšší správní soud obdržel v zákonné měsíční lhůtě, nejprve stěžovatelka namítla, že ačkoli krajský soud část žalobních bodů odmítl vypořádat jako nepřípustné, následně je posoudil, v důsledku čehož je jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Nadto není z odůvodnění rozsudku zřejmé, které žalobní body krajský soud považoval za nepřípustné.

[12] Dále stěžovatelka namítla, že v případě námitky prekluze se neuplatní koncentrační zásada tak, jak to učinil krajský soud, přičemž všechny žalobní body týkající se posouzení skutkového stavu s vlivem na počátek, konec či běh prekluzivní lhůty nebo posouzení právních otázek s tím souvisejících byly uplatněny včas. I pokud v žalobě neuvedla konkrétní námitku proti samotnému doměření daní, neznamená to automaticky, že s ním souhlasila. Krajský soud současně v bodě 12 odůvodnění rozsudku předjímal správnost jeho závěrů formulovaných již v původním rozsudku zrušeném následně Nejvyšším správním soudem.

[13] Co se týče vztahu odstavce druhého a třetího § 148 daňového řádu, stěžovatelka nejprve uvedla, že žalovaný ve vyjádření k doplnění žaloby nijak nereagoval na jednotlivé argumenty v něm uvedené, nýbrž toliko opakoval nepřiléhavou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Obdobně postupoval i krajský soud, který svoje závěry doplnil pouze o odkazy na odbornou literaturu, přičemž vůbec nezohlednil argument zákonnosti

a výkladovou zásadu *in dubio pro mitius*. Stěžovatelka podotkla, že žádný správní soud dosud neprovedl komplexní výklad vztahu zmíněných ustanovení, ačkoli všechny akceptují další prodloužení nově běžící lhůty pro stanovení daně po jejím přerušení. Judikatura správních soudů pak nerespektuje základní ústavní zásady a akceptuje postup daňových orgánů, kterým je neúměrně prodlužována předmětná prekluzivní lhůta.

[14] Pokud současně podle stěžovatelky § 148 odst. 2 daňového řádu odkazuje na pojem „dosavadní lhůta", nemůže se logicky jednat o novou lhůtu znovu běžící po přerušení původní prekluzivní lhůty, jelikož dosavadní lhůta musí nejprve objektivně skončit. Ačkoli lze přijmout závěr o možné koexistenci obou lhůt uvedených v odstavci druhé a třetím předmětného ustanovení, nelze akceptovat další prodlužování již jednou obnovené lhůty pro stanovení daně. Smyslem zmíněného ustanovení totiž není neúměrně prodlužovat daňové řízení, pokud zároveň nejsou daňové orgány dostatečně činné. Není však žádného důvodu k dalšímu prodlužování již přerušené lhůty pro stanovení daně po zahájení daňové kontroly, jelikož taková lhůta je již zcela dostatečná.

[15] Stěžovatelka dále prezentovala dva možné výklady pojmu „lhůta pro stanovení daně", přičemž dospěla k závěru, že se může jednat o jedinou lhůtu dále prodlouženou či přerušenou, jak předpokládá § 148 daňového řádu, případně o lhůty různé, což odpovídá ostatně výrazu „dosavadní lhůta" obsaženému v odstavci druhém zmíněného ustanovení. Z posledně uvedeného výkladu současně vyplývá, že dva různé pojmy „lhůta pro stanovení daně" a „dosavadní lhůta" nemohou mít totožný obsah. Pokud tedy dosavadní lhůtou rozumíme základní lhůtu definovanou v § 148 odst. 1 daňového řádu, která byla následně přerušena postupem podle odstavce třetího téhož ustanovení, nelze již takovou lhůtu dále prodloužit podle jeho odstavce druhého, protože tato dosavadní lhůta měla skončit v předem stanovený den. Podle § 148 odst. 2 daňového řádu pak platí, že se neprodlužuje dosavadní lhůta, nýbrž lhůta pro stanovení daně, tj. zcela odlišný pojem. Aplikováno na posuzovaný případ platí, že i v případě, kdy by lhůta pro stanovení daně činila čtyři roky, v případě zdaňovacího období roku 2012 by skončila dne 1. 7. 2017. Do tohoto dne přitom měly dodatečné platební výměry správce daně nabýt právní moci, což se nestalo. Výklad, kterým by byl pojmům „lhůta pro stanovení daně" a „dosavadní lhůta" přiznán totožný obsah, je nesprávný. Rovněž výklad, podle kterého by zákonodárce dosavadní lhůtou rozuměl lhůtu znovu běžící po jejím přerušení definovanou až následně v § 148 odst. 3 daňového řádu, je v rozporu se systematikou právních předpisů, kdy nelze odkazovat na pojem, který ještě nebyl definován.

[16] Krajský soud se podle stěžovatelky nevypořádal ani s jejím odkazem na § 33 odst. 1 daňového řádu a řádně neoznačil počátek běhu nové lhůty, nýbrž si vytvořil jakousi předmětným právním předpisem nepředpokládanou čtyřletou lhůtu. Na zmíněné ustanovení pak navazuje § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle něhož se má prodloužená lhůta pro stanovení daně počítat ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daně, tj. ode dne, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty. Uvedenou argumentaci podporují také další ustanovení daňového řádu, která popisují prodloužení lhůty, například znění § 36 daňového řádu, přičemž taková lhůta se neprodlužuje od jejího konce, nýbrž od příslušné žádosti daňového subjektu. Krajský soud ani žalovaný tak řádně a konkrétně nevypočítali lhůtu pro stanovení daně.

[17] Ve vztahu k otázce prekluze práva správce daně stanovit daň stěžovatelka také uvedla, že na ni má zásadní vliv rovněž existence řádného pověření úřední osoby k provádění daňové kontroly nebo obecně k jednání jménem státu. Jde-li o skutkovou rovinu předmětné námitky, je zřejmé, že pověření musí objektivně existovat a být založeno v daňových spisech, což stěžovatelka neměla jak dříve zjistit, než nahlédnutím do nich v průběhu řízení o žalobě. V právní rovině stěžovatelka uvedla, že krajský soud odkázal na nepřiléhavý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017 - 89, aniž by se jakkoli zabýval její argumentací, že služební průkaz nelze považovat za dostačující doklad o pověření, přičemž v této souvislosti odkázala na další ustanovení daňového řádu.

[18] Stěžovatelka dále namítla, že krajský soud v odůvodnění rozsudku nijak nevypořádal její námitku o absenci vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu před zahájením daňové kontroly, v důsledku čehož je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. V této souvislosti současně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019 - 53, č. 4005/2020 Sb. NSS, který se věnuje doktríně tzv. „ovoce z otráveného stromu“. Závěry soudu pak přirovnala ke skutečné otravě stromu, u níž záleží na intenzitě použitého jedu, což odpovídá právní otázce prekluze, kterou lze přirovnat k úplnému usmrcení stromu. O vadě rozhodnutí daňových orgánů z důvodu prekluze jejich práva stanovit daň se přitom daňový subjekt může dozvědět až později z daňových spisů. Taková vada pak je svých charakterem absolutní, přičemž nelze mít za to, že výklad běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně včetně jejího prodlužování či přerušování je v souladu se zásadami enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí a důvěry v právní stát. Z uvedeného tak vyplývá, že pokud se krajský soud nezabýval naplněním podmínek pro případné vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu před zahájením daňové kontroly, zatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. Jinými slovy platí, že v případě, kdy existovaly podmínky pro vydání předmětné výzvy, přičemž správce daně tuto výzvu nevydal, je důsledkem této vady nezákonné zahájení daňové kontroly jako úkonu přerušujícího běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně. V takovém případě se měl na posuzovaný případ aplikovat § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, kdy by byla lhůta pro stanovení daně jen prodloužena o jeden rok, což však správce daně neučinil. Krajský soud se nezabýval ani otázkou faktického zahájení daňové kontroly o dva měsíce dříve, což stěžovatelka tvrdila již v doplnění žaloby. Z uvedeného tak vyplývá, že dodatečné platební výměry správce daně byly vydány po uplynutí prekluzivní lhůty. V této souvislosti stěžovatelka odkázala na relevantní judikaturu Ústavního soudu.

[19] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného a správce daně zrušil.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve poukázal na totožnost kasačních, žalobních i odvolacích námitek stěžovatelky a dále odkázal zejména na odůvodnění napadeného rozsudku. Ačkoli je otázku prekluze práva správce daně stanovit daň nutno zkoumat z úřední povinnosti, je námitka stěžovatelky ohledně včasného uplatnění všech žalobních námitek doplněných po zrušení prvního rozsudku krajského soudu nedůvodná. Stěžovatelka totiž v posuzovaném případě ve lhůtě pro podání žaloby uplatnila pouze námitku prekluze, přičemž později uplatňovanou argumentaci obsaženou v doplnění žaloby nelze považovat za rozhojnění žalobního zárodku, což ostatně s odkazem na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval již krajský soud

v odůvodnění svého rozsudku. Krajský soud tak postupoval správně, pokud se novými žalobními body formulovanými až v doplnění žaloby nezabýval. V opačném případě by totiž došlo k vyprázdnění koncentrační zásady. Krajský soud rovněž řádně v bodech 27, 28 a 38 odůvodnění svého rozsudku konkrétně vymezil, které žalobní body stěžovatelky posoudil jako opožděné. Není současně vadou rozhodnutí krajského soudu, pokud nad rámec své zákonné povinnosti jako *obiter dictum* vypořádal jednu z nepřípustných námitek stěžovatelky. Za nesrozumitelné nelze považovat ani závěry krajského soudu, že podstatu sporných otázek vypořádal věcně již ve svém prvním rozsudku následně zrušeném Nejvyšším správním soudem pro procesní vady a že neshledal objektivní důvod pro odchýlení se od dříve uvedených právních závěrů. Rovněž námitku stěžovatelky, že i v případě, kdy nenapadla samotnou otázku doměření daně, nelze mít automaticky za to, že s ním souhlasí, žalovaný odmítl s poukazem na dispoziční zásadu.

[21] Ve vztahu k otázce prekluze práva správce daně stanovit stěžovatelce daň a konkrétního běhu prekluzivní lhůty žalovaný konstatoval, že stížnostní námitky jsou nedůvodné. Zdůraznil, že stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila shodné argumentační schéma jako v řízení před krajským soudem, když namítá zejména absenci vypořádání všech jejích relevantních tvrzení. V této souvislosti dále žalovaný odkázal na body 14 až 18 odůvodnění rozsudku krajského soudu, v nichž se zabýval během prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve vztahu k § 148 odst. 2 a 3 daňového řádu, tj. jejím prodloužením či přerušením. V posuzovaném případě přitom neexistoval žádný objektivní důvod odchýlit se od ustáleného výkladu předmětného ustanovení zastávaného v judikatuře správních soudů. V případě záměru zákonodárce počítat prodlouženou lhůtu pro stanovení daně na základě § 148 odst. 2 daňového řádu od skutečností zde jmenovaných, vyjádřil by jej obdobně, jako tomu učinil v následujícím odstavci téhož ustanovení. Pokud stěžovatelka polemizovala ohledně konkrétního obsahu pojmů „lhůta pro stanovení daně“ a „dosavadní lhůta“, které vyložil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 - 85, pak byla ústavní stížnost podaná stěžovatelkou odmítnuta usnesením ze dne 18. 9. 2018, sp. zn. III. ÚS 1816/18.

[22] Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť stěžovatelka rozhodné důvody pro zamítnutí žaloby v odůvodnění napadeného rozsudku rozpoznala a následně s nimi polemizovala. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního i Ústavního soudu zároveň vyplývá, že není úkolem krajského soudu stále dokola opakovat již vyslovené, pokud se s posouzením žalovaného ztotožnil, ani obsáhle reagovat na každý jednotlivý argument stěžovatelky. Krajský soud se naopak v posuzovaném případě zabýval konkrétním během prekluzivní lhůty, přičemž dospěl k závěru, že její konec připadl na den 10. 7. 2018. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020 - 56, č. 4225/2021 Sb. NSS, podle něhož se měla nová tříletá lhůta v posuzované věci počítat ode dne 9. 7. 2014, kdy byla zahájena daňová kontrola, a proto konec prekluzivní lhůty měl připadnout na den 9. 7. 2018. Ani tato skutečnost však neměla vliv na zákonnost závěrů krajského soudu a žalovaného.

[23] Žalovaný dále uvedl, že námitky stěžovatelky ohledně absence výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, doktríny „ovoce z otráveného stromu“, neúplnosti daňových spisů a absence pověření k zahájení daňové kontroly jsou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné.

Stěžovatelka ostatně neuvedla žádné objektivní důvody, které by jí relevantně bránily v dřívějším uplatnění zmíněných námitek již v žalobě proti rozhodnutí žalovaného ve lhůtě k tomu stanovené. V posuzovaném případě pak nebyla namístě ani stěžovatelkou zmíněná zásada *in dubio pro libertate*, jelikož výklad předmětného ustanovení daňového řádu nepřipouštěl dva rovnocenné výklady.

[24] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[25] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené *nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*, a dále na důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., podle něhož kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené *nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[26] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, jejíž důvodnost by sama o sobě postačila k jeho zrušení. Stěžovatelka konkrétně namítla, že krajský soud neoznačil žalobní body, které považoval za nepřípustné. V posuzovaném případě je však z bodů 27, 28 a 38 odůvodnění rozsudku krajského soudu zřejmé, že za opožděné námitky, tj. uplatněné až po uplynutí lhůty k podání žaloby, jež zároveň nebylo možné vzhledem k jejich obsahu považovat za rozhojnění v žalobě řádně uplatněné argumentace, považoval žalobní body zařazené v doplnění žaloby stěžovatelky do částí označených jako G - „Absence výzvy dle § 145 odst. 2 DŘ“, dále I - „Neúplnost spisu?“ a zároveň J - „Pověření k zahájení kontroly“. Nadto je zřejmé, že sama stěžovatelka v kasační stížnosti oponovala krajskému soudu ohledně přípustnosti výše vyjmenovaných žalobních bodů konkrétní argumentací týkající se vztahu předmětných otázek k prekluzi práva správce daně stanovit stěžovatelce daň. Z uvedeného plyne, že jí bylo z rozsudku krajského soudu zřejmé, které žalobní body posoudil jako opožděné.

[27] Namítla-li dále stěžovatelka, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, pokud některé žalobní body označil za nepřípustné, přesto je následně vypořádal, pak Nejvyšší správní soud konstatuje, že věcné posouzení nepřípustných žalobních bodů jako *obiter dictum* nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2008, č. j. 2 Afs 67/2008 - 112, č. 1697/2008 Sb. NSS).

[28] Podle stěžovatelky s prekluzí práva správce daně stanovit daň přímo souvisejí rovněž skutečnosti, na které upozornila v doplnění žaloby. Konkrétně se jedná o otázky řádného zahájení daňové kontroly, neúplnosti správních spisů a absence pověření k vedení daňové kontroly. V případě namítané prekluze práva se přitom neuplatní koncentrační zásada, předmětné žalobní body tak uplatnila včas a krajský soud se jimi měl správně zabývat.

[29] Podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. však platí, že rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může žalobce jen ve lhůtě pro podání žaloby (srov. také rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Zároveň v rozsudku ze dne 16. 9. 2008, č. j. 8 Afs 91/2007 - 407, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„zákon neumožňuje, aby pod zcela nekonkrétní žalobní bod* ‚porušení zásad daňového řízení' *mohl žalobce v rámci řízení před správním soudem následně doplňovat libovolný počet dalších skutečností."* To by totiž vedlo k tomu, že by žaloba byla pouze formální náležitostí pro řízení před soudem a veškeré rozhodné skutečnosti by žalobci předkládali teprve až při jednání, což zákon nedovoluje. Jinak řečeno ačkoli lze souhlasit se stěžovatelkou, že prekluze je skutečností, ke které je třeba přihlédnout z úřední povinnosti (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 - 85), nelze pod uvedenou obecnou námitku podřadit jakoukoli další skutečnost související s během prekluzivní lhůty, resp. s průběhem daňového řízení a konkrétních úkonů správce daně, kterými byla tato lhůta a její průběh ovlivněna. V opačném případě by bylo povinností správních soudů podrobně posoudit prakticky celý průběh daňového řízení včetně daňové kontroly, a to bez jakékoli konkrétní námitky daňového subjektu. Popsaným postupem by však došlo k vyprázdnění dispoziční zásady, kterou je ovládáno řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

[30] Krajský soud proto správně námitky ohledně zahájení daňové kontroly, neúplnosti správních spisů a absence pověření k vedení daňové kontroly označil za opožděné a v odůvodnění svého rozsudku se jimi nezabýval. Pokud pouze *obiter dictum* ve vztahu k otázce existence pověření úřední osoby k provádění daňové kontroly odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017 - 89, nelze to považovat za vadu napadeného rozsudku.

[31] Námitkami stěžovatelky, že z důvodu chybějícího pověření konkrétní úřední osoby k zahájení a provádění daňové kontroly řádně založeného ve správních spisech a z důvodu nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu nebyla v posuzovaném případě daňová kontrola řádně zahájena, v důsledku čehož nedošlo v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení lhůty pro stanovení daně, se Nejvyšší správní soud v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. nemohl zabývat ani v řízení o kasační stížnosti, neboť nebyly včas uplatněny v žalobním řízení.

[32] Nejvyšší správní soud dále nepřisvědčil námitce stěžovatelky, že i v případě, kdy konkrétně nenamítla v žalobě ničeho proti otázce samotného doměření daně, nelze mít automaticky za to, že s touto skutečností souhlasila. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je totiž správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Pokud tak stěžovatelka v řízení před krajským soudem neučinila spornou skutečnost doměření daně, nelze krajskému soudu vytknout, že ji označil mezi účastníky řízení za nespornou. Stěžovatelka nadto v této souvislosti neuvedla žádnou konkrétní námitku proti doměření daně z příjmů právnických osob ani v kasační stížnosti.

[33] Konstatoval-li zároveň krajský soud v bodě 12 odůvodnění napadeného rozsudku, že po zrušení jeho prvního rozsudku Nejvyšším správním soudem pro procesní vadu spočívající v absenci řádného vydání výzvy podle § 51 s. ř. s. neshledal žádné důvody

odchýlit se od závěrů formulovaných ve zmíněném původním rozsudku, nelze uvedené konstatování krajského soudu považovat za předjímání správnosti jeho argumentace. Krajský soud totiž řádně vysvětlil, z jakých důvodů své dřívější závěry nezměnil, a to poté, kdy odstranil procesní vadu vytknutou Nejvyšším správním soudem.

[34] Stěžovatelka dále namítla, že krajský soud ve vztahu k otázce současné aplikace § 148 odst. 2 a 3 daňového řádu ve shodě s žalovaným pouze odkázal na nepřiléhavou judikaturu Nejvyššího správního soudu, jež však řádně nereflektuje závěry formulované Ústavním soudem a jež se nezabývala komplexní argumentací stěžovatelky. Následně vyložila obsah pojmů „lhůta pro stanovení daně" a „dosavadní lhůta", přičemž dovodila, že vzhledem k principu jednoty právního řádu nelze dospět k závěru o jejich totožnosti. Z uvedeného tak vyplývá, že na základě znění předmětných ustanovení daňového řádu nelze připustit další prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně, pokud již byla dosavadní lhůta jednou přerušena a počala běžet nová tříletá lhůta a naopak. Ze systematiky i textu zmíněných ustanovení je totiž zřejmé, že prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 daňového řádu odkazuje na původní lhůtu pro stanovení daně, nikoli dosavadní lhůtu definovanou v odstavci třetím téhož ustanovení.

[35] Otázkou výkladu pojmu „dosavadní lhůta" se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 - 85, v němž uvedl, že *„dosavadní prekluzivní lhůtou je totiž nutno rozumět vždy aktuální podobu této lhůty. Může jít tedy i o lhůtu již jednou či vícekrát prodlouženou v souladu s § 148 odst. 2 daňového řádu nebo lhůtu přerušenou podle § 148 odst. 3 daňového řádu či lhůtu stavěnou podle § 148 odst. 4 daňového řádu [viz komentář k d. ř. (Josef Baxa a kol., Daňový řád. Komentář, Wolters Kluwer, Praha 2011)]."* Ze znění § 148 odst. 1 daňového řádu současně vyplývá, že pojem „lhůta pro stanovení daně" zahrnuje rovněž pojem „dosavadní lhůta", kterým se podle citovaného rozsudku rozumí vždy aktuální prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Jinými slovy pojmem „lhůta pro stanovení daně" lze označit konkrétní prekluzivní lhůtu, která se v jednotlivých případech liší podle toho, zdali nastaly skutečnosti definované dále v následujících odstavcích předmětného ustanovení. V posuzovaném případě je tak vzhledem k uvedenému zřejmé, že před jejím přerušením činila dosavadní lhůta pro stanovení daně obecné tři roky stanovené v § 148 odst. 1 daňového řádu. Byla-li následně dne 9. 7. 2014 zahájena daňová kontrola, došlo podle odstavce třetího téhož ustanovení k přerušení dosavadní lhůty pro stanovení daně, která začala téhož dne běžet znovu od začátku, tj. do 9. 7. 2017 (v této souvislosti srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020 - 56, č. 4225/2021 Sb. NSS). Doručením dodatečných platebních výměrů správce daně stěžovatelce dne 7. 6. 2017 pak byla dosavadní lhůta v souladu s odst. 2 písm. b) téhož ustanovení prodloužena o jeden rok, tj. do 9. 7. 2018, jak je v tomto rozsudku vysvětleno.

[36] Vytkla-li stěžovatelka krajskému soudu, že nevyložil vztah odstavce druhého a třetího § 148 daňového řádu v souladu se zásadou *in dubio mitius*, Nejvyšší správní soud odkazuje na svůj dřívější rozsudek ze dne 11. 8. 2016, č. j. 10 Afs 133/2016 - 37, podle něhož výklad předmětného ustanovení *„nevzbuzuje žádné pochybnosti ohledně své srozumitelnosti, a dokonce ani nevyvolává potřebu výkladu (ve smyslu staré zásady, podle níž jasná slova nepotřebují výklad:* In claris non fit interpretatio*)."* Využití stěžovatelkou odkazované zásady tak v posuzovaném případě nebylo opodstatněné, jelikož sporná ustanovení nepřipouští dva rovnocenné výklady. Pokud stěžovatelka dále namítla, že popsaným

výkladem dochází k neúměrnému prodlužování daňového řízení, Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že finální pojistkou proti nepřiměřenému (opakovanému) prodlužování lhůty ke stanovení daně je maximální a nepřekročitelná desetiletá lhůta (§ 148 odst. 5 daňového řádu).

[37] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkou stěžovatelky, že se krajský soud řádně nevypořádal s jejím odkazem na § 33 odst. 1 a další ustanovení daňového řádu. Podle nich je zřejmé, že prodloužená lhůta pro stanovení daně běží ode dne následujícího po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující její počátek. Krajský soud tak nesprávně interpretoval § 148 odst. 2 daňového řádu tak, že se prekluzivní lhůta automaticky prodlouží na čtyři roky.

[38] Jak uvedl Ústavní soud, *„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ [nález ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247); srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 - 58, nebo ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50]. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka. To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se krajský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi (viz rozsudek ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130). Takto krajský soud v dané věci postupoval, a proto nepochybil, když na uvedenou dílčí argumentaci stěžovatelky nereagoval.

[39] Vztahem lhůt stanovených v § 33 a § 148 daňového řádu se zabýval Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020 - 56, č. 4225/2021 Sb. NSS, v němž konstatoval, že zákonodárce v § 33 daňového řádu upravil lhůty, které určuje správce daně osobám zúčastněným na správě daní k provedení určitých procesních úkonů, nikoli samotnému správci daně. Dále dospěl k závěru, že *„§ 148 daňového řádu obsahující pravidla běhu prekluzivní lhůty (včetně jejího přerušení či stavění) jsou* lex specialis *k § 33 odst. 1 daňového řádu, resp. toto ustanovení se nepoužije.*“ V rozsudku ze dne 11. 8. 2016, č. j. 10 Afs 133/2016 - 37, současně ve vztahu k § 148 odst. 2 daňového řádu konstatoval, že *„zákon nikde v tomto ustanovení výslovně nestanoví, že by tato prodloužená lhůta měla začít běžet jinak, než jak plyne z vlastního smyslu slov v jejich vzájemné souvislosti a z jasného úmyslu zákonodárce (srov. obecné interpretační metapravidlo deklarované v § 2 odst. 2 nového občanského zákoníku), tj. že po uplynutí původních tří let se lhůta prodlouží o další jeden rok.*“ Rovněž ustálená judikatura vztahuje prodlužování lhůty podle § 148 odst. 2 daňového řádu o jeden rok k okamžiku uplynutí dosavadní lhůty [např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 4 Afs 105/2014 - 101, dále nález Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14 (299/2015 Sb.)].

[40] Se závěrem o jasném významu § 148 odst. 2 daňového řádu se shoduje i odborná literatura: „*Lhůta se prodlužuje o 1 rok od jejího původního okamžiku počátku běhu, nikoli např. od data podání dodatečného daňového přiznání, oznámení rozhodnutí o stanovení daně, apod.). Podmínkou pro prodloužení lhůty je, že k výše uvedenému úkonu došlo kdykoliv v posledních 12 měsících, tedy nikoliv dříve (pokud by mělo k prodloužení dojít vždy od konkrétního data úkonu, postrádal by rámec 12 měsíců jakýkoliv význam)*“ (Matyášová, L., Grossová, M. E.: *Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015*, Praha: Leges, 2015, s. 540). Jinak řečeno, nastane-li § 148 odst. 2 písm. a) až e) daňového řádu předvídaná situace a do uplynutí dosavadní lhůty zbývá 12 a méně měsíců, „*pak se dosavadní lhůta prodlužuje o jeden rok*“ (Lichnovský, O. in: Lichnovský, O. - Ondrýsek, R. a kol.: *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 537; obdobně též stěžovatelem cit. Alexa, K.: Prodloužení lhůty pro stanovení daně, *Právník* č. 9/2013, s. 883 násl.).

[41] Zamýšlel-li by zákonodárce skutečně počítat počátek běhu prodloužení prekluzivní lhůty od data úkonu správce daně podle § 148 odst. 2 písm. a) až e) daňového řádu, vyjádřil by svůj záměr výslovně tak, jak to ostatně považoval za nezbytné v odstavci třetím citovaného ustanovení v souvislosti s přerušením (přetržením) prekluzivní lhůty (§ 148 odst. 3: *Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*).

[42] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný, zákonný a žalobní řízení nebylo zatíženo vadami, které by mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. tak nebyly naplněny.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho 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 14. února 2022

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu