



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **JUDr. K. T.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 1. 2021, č. j. 30 Af 92/2018 – 190,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 8. 2018, č. j. 36509/18/1500-41458-709635 a ze dne 11. 9. 2018, č. j. 40720/18/5200-10424-711507; žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti rozhodnutím správce daně, kterými bylo dle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zastaveno řízení ve věci podání dodatečných daňových příznání pro nepřipustnost.

[2] Stěžovatelka podala správci daně dne 6. 12. 2017 dodatečné daňové příznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2007 s tím, že výsledkem podání je snížení daňové povinnosti oproti poslední známé daňové povinnosti o 17 236 390 Kč. Dne 6. 12. 2017 dále podala rovněž dodatečné daňové příznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, v němž vykázala snížení daňové povinnosti o 74 427 844 Kč. Správce daně obě řízení zastavil, neboť dospěl k závěru, že právo stanovit daň se v obou případech ke dni 31. 12. 2017 prekludovalo. Žalovaný názor správce daně korigoval s tím, že objektivní lhůta pro stanovení daně v § 148 odst. 5 daňového řádu počala běžet před účinností daňového řádu, a tudíž se na její

běh vztahuje § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Dodatečná daňová přiznání žalovaný posoudil naopak jako právně nezpůsobilá podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť v době podání obou dodatečných daňových přiznání stále probíhala ve věci před krajským soudem řízení o žalobách podaných proti rozhodnutím správce daně. (věci vedené pod sp. zn. 29 Af 37/2012 a sp. zn. 29 Af 102/2012). Žalovaný konstatoval, že stěžovatelka podala dodatečná daňová přiznání v rozporu s § 141 odst. 6 daňového řádu, neboť o její daňové povinnosti ke stejné dani a za stejné období stále probíhalo soudní řízení. O změně právního posouzení byla stěžovatelka v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu vyrozuměna.

[3] V žalobě stěžovatelka namítala, že v jejím případě je nutno upřednostnit právo daňového subjektu na podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň před restrikcí tohoto práva podle § 141 odst. 6 daňového řádu. Odkazuje přitom na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 ze dne 4. 2. 1997 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 – 33; tvrdí s odkazem na rozličnou judikaturu, že podání správní žaloby poté, co nastaly účinky § 148 odst. 5 daňového řádu, stavení objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně nezpůsobilo. Právo stanovit obě daně se tudíž dle stěžovatelky prekludovalo ke dni 31. 12. 2017. Správce daně tak vydal rozhodnutí až po uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daně a proto jsou obě rozhodnutí nicotná. Z toho důvodu nemohla vydaná rozhodnutí změnit daňové povinnosti, které žalobkyně uplatnila dodatečnými daňovými přiznáními. Nesouhlasila dále s tím, že nebyly provedeny důkazy získané v trestním řízení, čemuž se správce daně vyhnul právě zastavením řízení.

[4] **Krajský soud** neshledal napadená rozhodnutí žalovaného ani nicotná, ani nezákonná. Námitku stran nicotnosti založila stěžovatelka na pozdním vydání rozhodnutí o zastavení řízení; dle ní u obou tvrzených daní uplynula objektivní lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 5 daňového řádu) ke dni 31. 12. 2017, zatímco uvedená rozhodnutí vydal správce daně až 15. 1. 2018. Tím, že žalovaný tato rozhodnutí potvrdil, zatížil dle žalobkyně napadená rozhodnutí vadou nicotnosti. Tuto námitku shledal krajský soud bezpředmětnou, konstatoval, že objektivní lhůta podle § 148 odst. 5 daňového řádu zapovídá po jejím uplynutí stanovit daňovému subjektu daň; dodal, že z podstaty věci je zřejmé, že na uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daně bude správce daně vždy reagovat *ex post* jako na již nastalou skutečnost. Její uplynutí tudíž nemůže způsobovat nicotnost vydaného rozhodnutí. Objektivní lhůta brání stanovení daně, ale není absolutní překážkou pro vydání jakéhokoliv rozhodnutí v daňovém řízení.

[5] Krajský soud konstatoval, že žalovaný zastavil řízení z důvodu, že stěžovatelka podala dodatečná daňová přiznání v rozporu s § 141 odst. 6 daňového řádu, neboť v době jejich podání stále probíhal soudní přezkum daňových povinností za stejné daňové období pro stejnou daň (DPH za 4. čtvrtletí roku 2007 a daň z příjmů fyzických osob za rok 2007); dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu se jedná o nepřípustné podání. Krajský soud poukázal na důvodovou zprávu k § 141 odst. 6 daňového řádu, ze které je zřejmé, že smyslem daného ustanovení je zamezit nejistotě v oblasti daňové povinnosti subjektů za situace, kdy původně vyměřená daň je stále revidována soudem (nebo v jiném řízení). Krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka podala dodatečná daňová přiznání v rozporu s § 141 odst. 6 daňového řádu a tato podání tak jsou právně nepřípustná ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu; ačkoliv se dodatečná daňová přiznání týkají jiné výše uvedených daní, jedná se o stejnou daň v obecném slova smyslu a za stejné zdaňovací období.

[6] **V kasační stížnosti** stěžovatelka tvrdí, že v žalobě namítala, že z hlediska relevantní právní úpravy je nepochybné, že nalézací (vyměřovací) řízení, které bylo i podle názoru

pokračování

žalovaného řádně zahájeno podáními dodatečných daňových příznání dne 6. 12. 2017, mohlo být účinně zastaveno toliko v době, kdy ještě neuplynula objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Nálezací řízení však v této prekluzivní lhůtě nekončila žádným zákonem předpokládaným způsobem, neboť napadená rozhodnutí správce daně prvního stupně byla vydána až dne 15. 1. 2018; poukazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09, ze dne 10. 3. 2011: „*Pokud vytykáací řízení neskončilo zákonem předpokládaným a žádoucím způsobem, tedy stanovením daňové povinnosti, a to z toho důvodu, že uplynula prekluzivní lhůta k vyměření daně, pak je nastolena situace, jako by toto vytykáací řízení vůbec neproběhlo, neboť nemá žádné zákonné účinky na daňovou povinnost daňového subjektu. Nic tak nebrání tomu, použít za dané procesní situace ustanovení § 46 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb., ostatně jiný způsob vyměření daňové povinnosti zákon v takovém případě ani neumožňuje. Ústavní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že v dané věci došlo k tomu, že vytykáací řízení neskončilo stanovením daňové povinnosti, zavinením správce daně, kterému dává zákon č. 337/1992 Sb. dostatek zákonných instrumentů k tomu, aby byla daň v zákonné lhůtě vyměřena. Pokud se tak nestalo, nelze tuto skutečnost přičítat k tíži daňového subjektu*“. Stěžovatelka dále uvádí řadu citací a odkazů na komentářovou literaturu k daňovému řádu k jednotlivým zásadám správy daní a trvá na tom, že rozhodnutí žalovaného byla vydána až po uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daní, a proto již na daňové povinnosti uplatněné podáními dodatečných daňových příznání nemohla a nemohou ani nadále ničeho změnit.

[7] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti polemizuje s výkladem některých ustanovení daňového řádu krajským soudem, některé závěry považuje za zbytečné s ohledem na důvod zastavení řízení žalovaným; dále rozvíjí své teorie stran cílů vyměřovacího a doměřovacího řízení, nesouhlasí s hypotetickými úvahami soudu o možném zneužití dodatečného daňového příznání podaného těsně před uplynutím objektivní lhůty pro stanovení daně. Namítá, že pokud zákonodárce stanovil nepřekročitelnou objektivní lhůtu pro stanovení daně na deset let, musí mít obě strany daňového vztahu po celou dobu běhu lhůty zachována stejná práva a stejné povinnosti; napětí způsobené aplikací této právní normy, musí vyřešit zákonodárce, a rozhodně nemůže být zákon vykládán v neprospěch slabší strany daňového vztahu - daňového subjektu. Dodává, že v odůvodnění dodatečných daňových příznání jasně uvedla, že skutečnosti zakládající důvod pro podání dodatečných daňových příznání se z trestních spisů dozvěděla v listopadu 2017; konstatování soudu o „zvráceném předpokladu“, že podáním dodatečných daňových příznání se stěžovatelce sníží původní daňová povinnost o jednostranně tvrzené částky v řádech desítek milionů korun, považuje za dehonestující.

[8] Stěžovatelka dále polemizuje s úvahami krajského soudu vyjádřenými *obiter dictum* k běhu a stavení objektivní lhůty pro stanovení daně a tvrdí, že závěry, na které krajský soud odkazuje, již byly judikatorně překonány, odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 1. 2021 č. j. 25 Af 96/2020, z něhož cituje jednotlivé pasáže. Tvrdí, že především ve světle výše uvedeného nálezu Ústavního soudu je nutno považovat za její poslední známou daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty i k dani z příjmů fyzických osob tu, jaká byla uplatněna za uvedená zdaňovací období v dodatečných daňových příznáních. Zdůrazňuje, že dodatečná daňová příznání podala ještě ve lhůtě pro stanovení daně, zatímco rozhodnutí o zastavení řízení bylo správcem daně vydáno až po uplynutí objektivní prekluzivní lhůty.

[9] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti pro nedůvodnost; shrnul průběh řízení, poukázal na to, že stěžovatelka opakovaně uplatňuje námitky nezákonnosti i nicotnosti, kterými se zabýval již žalovaný, jakož i krajský soud. Poukazuje na to, že z hlediska dopadu na věc stěžovatelky je zcela nepodstatné, že rozhodnutí o zastavení řízení byla vydána teprve dne 15. 1. 2018, a nikoliv do 31. 12. 2017 (kdy dle stěžovatelky mělo dojít k uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daně), neboť došlo k naplnění podmínek pro zastavení řízení dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu z důvodu nepřijatelnosti podání dodatečného daňového příznání k dani (§ 141 odst. 6 daňového řádu), kde bylo zahájeno řízení o žalobě. Rozhodnutí o zastavení řízení

je procesním rozhodnutím, které procesně vyřešilo situaci, kdy stěžovatelka podáním dodatečných daňových příznání zahájila doměřovací řízení, ačkoliv je zde dána překážka litispendence z důvodu přezkumu stanovené daňové povinnosti soudem. V žádném případě se však tvrzení uplatněná v dodatečných daňových příznáních nestala daňovou povinností stěžovatelky, jak se domnívá. Dle žalovaného nelze konstatovat, že výklad krajského soudu k běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně je již překonán, nadto otázka uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daně nebyla pro posouzení věci rozhodná, neboť k zastavení daňového řízení došlo z jiného důvodu. Nad rámec uvedeného dodává, že rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 1. 2021, č. j. 25 Af 96/2020 - 48, na který stěžovatelka v souvislosti s otázkou běhu objektivní lhůty pro stanovení daně poukazuje, potvrdil názor, že poslední známou daní je podle § 141 odst. 1 poslední věta daňového řádu výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani (a nikoliv poslední tvrzení o této dani, které učinila dne 6. 12. 2017 stěžovatelka). Stěžovatelce nelze přisvědčit, že by výklad podaný Krajským soudem v Brně ohledně otázky uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daně, resp. otázky stavení objektivní lhůty, který se opírá o konstantní závěry učiněné Nejvyšším správním soudem, byl překonán výkladem učiněným Krajským soudem v Ostravě v nadepsaném rozsudku, přičemž oba rozsudky byly vydány stejný den (28. 1. 2021). V daném případě předmětem žalobní věci byla otázka posouzení splnění zákonných podmínek pro zastavení řízení dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu ve vztahu k podání dodatečných daňových příznání (viz § 141 odst. 6 daňového řádu).

[10] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud především musí konstatovat, že kasační stížnost stěžovatelky je na samé hranici její přípustnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 – 63, publ. pod č. 4051/2020 Sb. NSS, „*aby vůbec byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně související nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu).*“ Důvody kasační stížnosti se vztahují nikoli k napadenému správnímu rozhodnutí, ale k rozhodnutí soudu. Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší vyvíjet vlastní aktivitu směrem ke zjištění, které ze žalobních námitek by mohly rovněž obstát jako důvody následné kasační stížnosti. Námitky, které stěžovatelka v kasační stížnosti vznáší, se však fakticky shodují s těmi, které uplatnila v daňovém řízení, resp. v žalobě.

[12] Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka sice uplatňuje v kasační stížnosti výslovně důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy namítá nezákonnost napadeného rozsudku z důvodu nesprávného právního posouzení, setrvává na svém právním názoru prezentovaném v žalobě, nicméně již neuvádí, v čem se krajský soud při aplikaci a výkladu dotčených a především na věc dopadajících ustanovení daňového řádu (zejména § 106 a § 141 odst. 6 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020) dopustil pochybení. Stěžovatelka naopak svojí argumentací v kasační stížnosti zcela májí rozhodovací důvody žalovaného, potažmo krajského soudu. Řízení ve věci podaných dodatečných daňových příznání totiž bylo zastaveno ze zcela jiných důvodů, než které posuzuje a komentuje stěžovatelka; nadto je ve svých tvrzeních nekonzistentní; směšuje procesní rozhodnutí s rozhodnutím hmotněprávním, a není jednotná ani ve svých závěrech o tom, zda došlo, či nedošlo k prekluzi práva daň vyměřit.

pokračování

[13] Z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že důvodem zastavení řízení byla skutečnost, že dodatečná daňová příznání podala stěžovatelka v rozporu s § 141 odst. 6 daňového řádu (ve znění účinném v rozhodném období), neboť v době jejich podání stále probíhal soudní přezkum daňových povinností, které byly předmětem dodatečných tvrzení; dle uvedeného ustanovení je podání dodatečného daňového příznání v takovém případě výslovně označeno jako nepřipustné (dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu se řízení zastaví, jde-li o zjevně právně nepřipustné podání). Stěžovatelka nezpochybňuje, že ve věci jejích daňových povinností došlo k soudnímu přezkumu na základě jí podaných žalob; sporný není ani fakt, že v době podání dodatečných daňových příznání o těchto žalobách nebylo pravomocně rozhodnuto. Argumentace stěžovatelky vztahující se k důvodu, pro který bylo řízení zastaveno, se omezuje pouze na tvrzení, že rozhodnutí o zastavení řízení nelze vydat poté, kdy již uplynula prekluzivní lhůta stanovená v § 148 daňového řádu; netvrdí nic, co by zpochybnilo kvalifikaci podaných dodatečných daňových příznání z hlediska jejich (ne)připustnosti.

[14] Stěžovatelka de facto nesouhlasí s argumentací krajského soudu, která je přitom stěžejní, a na podkladě které krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka podala dodatečná daňová příznání v rozporu s § 141 odst. 6 daňového řádu (od 1. 1. 2021 s § 145a odst. 3 daňového řádu), a tato podání jsou tak právně nepřipustná ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Stěžovatelka nadále setrvává na argumentaci, že rozhodnutí žalovaného byla vydána až po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně se všemi důsledky, které z toho dle stěžovatelky vyplývají.

[15] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 10. 2018, č. j. 9 Afs 337/2018 – 43, konstatoval, že je-li daň předmětem řízení uvedeného v § 141 odst. 6 daňového řádu, vylučuje tento předpis, aby daňový subjekt podal k této dani dodatečné daňové příznání. Z téhož rozsudku dále vyplývá, že daň ve smyslu § 141 odst. 6 daňového řádu je nutno chápat tak, že předmětem daňové kontroly (a navazujícího soudního řízení) je daň jako celek, tj. v této věci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2007 a daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. Od závěrů zde uvedených neshledal Nejvyšší správní soud důvodu se odchýlit.

[16] Stěžovatelka zcela nepřipadně setrvává na argumentaci prvostupňového správce daně, který shledal uplynutí lhůty pro stanovení daně (neboť nebral v potaz § 41 s. ř. s. a fakt, že daňové řízení ve věci uvedených daní bylo zahájeno ještě před účinností daňového řádu), a zcela pomíjí fakt, že v rámci odvolacího řízení došlo ke změně důvodu pro zastavení řízení dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tj. že se jedná zjevně o právně nepřipustné podání z důvodu podání dodatečných daňových příznání v rozporu s § 141 odst. 6 daňového řádu. Žalovaný v odvolacím řízení změnil důvod zastavení řízení a v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu o změně právního posouzení stěžovatelku vyrozuměl. Tato argumentace stěžovatelky je tak zcela mimoběžná, neboť předmětem přezkumu je rozhodnutí žalovaného, nikoli správce daně, které spočívalo na zcela jiných rozhodných důvodech.

[17] Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem konstatuje, že objektivní prekluzivní desetiletá lhůta pro stanovení daně brání pouze stanovení daně (tzn. i dodatečného vyměření at' již v částce vyšší či nižší oproti původní dani) po jejím uplynutí, nikoliv však vydání jakéhokoli jiného procesního rozhodnutí v daňovém řízení. Takovým rozhodnutím je bezesporu právě i rozhodnutí, jímž se řízení zastavuje, neboť v něm nelze ze zákonem stanovených důvodů pokračovat, tedy nelze např. ani vyměřit či doměřit daň.

[18] Stěžovatelka polemizuje nad povahou doměřovacího řízení, které je součástí nalézacího řízení; dle jejího názoru poslední známou daní měla být daň, kterou si vyčíslila v podaných

dodatečných daňových příznáních. Krajský soud zcela přiléhavě vysvětlil, že podáním dodatečných daňových příznání stěžovatelka pouze iniciovala (doměřovací) řízení, resp. tvrdila jinou výši daně, než je poslední známá daň. Poslední známou daní je daň, která byla správcem daně pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani (§ 141 odst. 1 daňového řádu). K doměření daně musí dojít vždy dodatečným platebním výměrem. K tomu však v případě stěžovatelky nedošlo. Pravomocně stanovená daň v obou případech byla podrobena soudnímu přezkumu. Ačkoliv stěžovatelka poukazuje na § 134 odst. 3 daňového řádu a uvádí, že doměřovací řízení je dílčím řízením řízení nalézacího, svoji kasační argumentaci dále nerozvedla; není tak zřejmé, v čem spočívá tvrzená nesprávnost názoru krajského soudu.

[19] Nevyšší správní soud k obsáhlým námitkám stěžovatelky stran plynutí objektivní lhůty pro stanovení daně konstatuje, že tato otázka nebyla pro posouzení věci rozhodná, neboť zastavení daňového řízení bylo odůvodněno tím, že o dani probíhalo dosud řízení před soudem. Nicméně Nejvyšší správní soud neshledal pochybení ani v závěru krajského soudu vysloveném k této otázce *obiter dictum*. Otázka běhu objektivní desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně, jejíž běh započal ještě před účinností daňového řádu, resp. vzájemná interpretace § 148 odst. 5 a § 264 odst. 4 daňového řádu a § 41 s. ř. s., byla Nejvyšším správním soudem několikrát posuzována (k běhu prekluzivní lhůty, která započala za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, se vyslovil NSS např. v rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218, v němž mimo jiné ve vztahu k § 41 s. ř. s. konstatoval: „*Ve vztahu k daňovým povinnostem však byla tato právní úprava komplexně nabržena k 1. 1. 2011, tj. k účinnosti daňového řádu (zákona č. 280/2009 Sb., dále jen „daňový řád“), kterým byl zrušen zákon o správě daní a poplatků a který v § 148 odst. 4 písm. a) stanoví, že: „lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem“.* Maximální délka prekluzivní lhůty pro stanovení daně je přitom stanovena v § 148 odst. 5, dle kterého: „*lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1*“, tj. ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. V současnosti je zde tedy zcela nová, úplná úprava, která upravila běh a délku lhůty pro vyměření daně odlišně od ustanovení § 41 s. ř. s. a tím současně na běh těchto lhůt aplikaci ustanovení § 41 s. ř. s. vyloučila. Zatímco podle ustanovení § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní po dobu řízení před soudem neběží, jinými slovy dochází ke stavení jak subjektivní, tak objektivní prekluzivní lhůty pro vyměření daně; podle současné právní úpravy v daňovém řádu ke stavení objektivní lhůty nedochází. Výše uvedené lze dovodit ze systematiky celého ustanovení § 148, které stavení běhu lhůty upravuje samostatně v odst. 4, aby následně v odst. 5 upravilo maximální možnou délku prekluzivní lhůty; tuto lhůtu pak nelze ani stavět či přerušovat.“ Tento závěr potvrdil Nejvyšší správní soud rovněž např. v rozsudcích ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 – 29, ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018 – 48). Odlišným názorem Krajského soudu v Ostravě, na jehož rozsudek stěžovatelka poukazuje, není setrvalá judikatura NSS překonána; z ní jednoznačně vyplývá, že v případě stěžovatelky běh objektivní desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně započal ještě před účinností daňového řádu podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, byla tato lhůta ovlivněna probíhajícími soudními řízeními ve správním soudnictví, na kterou se vztahuje § 41 s. ř. s., dle kterého je běh objektivní desetileté prekluzivní lhůty po dobu soudních řízení staven, přičemž § 148 odst. 5 daňového řádu nelze na tento případ aplikovat. Jak již však bylo uvedeno výše, otázka prekluze práva nebyla ve věci rozhodná, nicméně nelze (bez zohlednění relevantních skutečností, které však nejsou předmětem tohoto řízení) přisvědčit ani tvrzení stěžovatelky, že rozhodnutí o zastavení řízení bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty.

[20] Argumentace stěžovatelky o poslední známé dani je pak zcela absurdní. Stěžovatelka se domnívá, že skutečnosti jí samotnou tvrzené v dodatečném daňovém příznání se uplynutím objektivní lhůty pro stanovení daně stávají bez dalšího nezpochybnitelnými a takto jí tvrzená daň je tedy poslední známou daní. Především v dané věci nešlo o vyměřovací řízení ve smyslu § 135 a násl. daňového řádu; dodatečným daňovým příznáním stěžovatelka iniciovala doměřovací řízení, jenž má místo tam, kde daňový subjekt tvrdí jinou výši daně, než je poslední známá daň.

pokračování

Poslední známou daň přitom definuje § 141 odst. 1 daňového řádu jako výslednou daň, jak byla správcem daně pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani. Stěžovatelka v podstatě zcela pomíjí nutnost úředního stvrzení, tj. doměření daně správcem daně; zcela pomíjí poslušnost úkonů spočívající v tom, že daň je povinen si daňový subjekt vypočítat a uvést v daňovém přiznání, teprve však úředním aktem správce daně, tj. vydáním platebního výměru je daň autoritativně vyměřena, resp. doměřena.

[21] Konstrukce stěžovatelky založená na tom, že pokud správce daně již nemá možnost daň vyměřit po uplynutí prekluzivní lhůty, platí jakási fikce vyměření dle údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání, nemá oporu v daňovém řádu. Pokud se stěžovatelka dovolává popravdě ojedinělého rozhodnutí Ústavního soudu, které cituje, je třeba uvést, že závěry tam prezentované byly vysloveny v návaznosti na probíhající vytykáací řízení, které skončilo po několika letech průtahů správce daně shodně s původně vykázanou daní; stěžovatelka ve věci nyní projednávané podala dodatečné daňové tvrzení na samém sklonku desetileté lhůty pro stanovení daně. Především však nelze odhlížet od faktu, že Ústavní soud rozhodoval na základě odlišné právní úpravy (zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Nejvyšší správní soud se nedomnívá, že by Ústavní soud v uvedeném nálezu vyslovil tak silný „normotvorný“ princip, který by bylo nutno či možno bez dalšího aplikovat na stávající právní úpravu. Jeho smyslem bylo tehdy platný zákon vyložit. Ústavní soud fakticky vyslovením fikce neexistence vytykáacího řízení, odstranil překážku pro konkludentní stanovení daně, dovodil, že pokud správce daně nestanoví daň ve lhůtě k tomu určené, nic mu nebrání stanovit daň konkludentně, protože zákon ani jiný způsob stanovení daně neumožňuje. V tomto ohledu se však právní úprava v daňovém řádu od zákona o správě daní a poplatků zásadně odlišuje; zejména, pojetí konkludentního vyměření (§ 140 daňového řádu) je zcela odlišné od fikce vyměření (§ 46 odst. 4 a 5 zákona o správě daní a poplatků). Podle daňového řádu se daň vždy (tedy i tehdy, pokud se neodchyluje) vyměřuje rozhodnutím, tj. platebním výměrem, který se zakládá do spisu (zatímco fikce vyměření dle zákona o správě daní a poplatků spočívala v tom, že se platební výměr nevydával, zápis o vyměření daně se provedl na formuláři daňového přiznání; bylo možno jej učinit i zpětně - *de facto* tak tomu bylo, proto obsahoval formulář dva údaje: kdy byl zápis učiněn a ke kterému dni se daň vyměřuje). Daňový řád připouští vyměřit daň pouze platebním výměrem, tedy rozhodnutím (nikoli fikcí rozhodnutí); dle § 101 odst. 2 daňového řádu rozhodnutí, které se neoznamuje, je vydané okamžikem, kdy bylo podepsáno úřední osobou. Konkludentní platební výměr je tedy vydáván v reálném čase, takové rozhodnutí nelze následně antedatovat, nelze ani odůvodnit jeho „anulací“ ve smyslu zmiňovaného nálezu Ústavního soudu. Lze tak uzavřít, že podle daňového řádu se daň vyměřuje rozhodnutím, tedy platebním výměrem, vždy (viz § 147 odst. 1 daňového řádu) a neexistuje možnost vyměřit daň bez vydání platebního výměru, který je završením (výsledkem) daňového řízení (vyměřovacího či doměřovacího). Podala-li stěžovatelka dodatečné daňové přiznání, jímž hodlala zahájit doměřovací řízení, nebylo by možno toto ukončit jinak, než vydáním dodatečného platebního výměru. K tomu však nedošlo a ani dojít nemohlo, neboť nepřipustně podaná dodatečná daňová přiznání nebyla způsobilá doměřovací řízení zahájit.

[22] Za situace, kdy řízení ve věci dodatečných daňových přiznání bylo zastaveno z důvodu jejich nepřipustnosti, jsou námitky stěžovatelky stran neumožnění, resp. neprovedení meritorního přezkumu a nezohlednění důkazů z trestního řízení, irelevantní.

[23] Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozhodnutí žalovaného potažmo krajského soudu byla vydána v souladu se zákonem, kasační námitky stěžovatelky neshledal Nejvyšší správní soud důvodné, proto kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

[24] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, kterému by dle pravidla úspěchu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti náležela, žádné náklady přesahující jeho běžnou správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 8. dubna 2022

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu