



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **B. D.**, zast. JUDr. Jaromírem Leimbergerem, advokátem, se sídlem Česká 15, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2013, č. j. 25889/13-5000-14102-707678, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně 21. 12. 2015, č. j. 31 Af 1/2014 – 32,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce jako stěžovatel napadá shora označený rozsudek krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2013, č. j. 25889/13-5000-14102-707678. Tímto rozhodnutím Odvolací finanční ředitelství změnilo dodatečný platební výměr Finančního úřadu Brno II. ze dne 19. 7. 2012, č. j. 252148/12/289914701913, kterým byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008 ve výši 218 340 Kč a současně sděleno penále ve výši 43 668 Kč. Změna přitom spočívala pouze v bankovním spojení a určení splatnosti, v ostatním zůstal výrok napadeného rozhodnutí beze změny.

Důvodem doměření daně bylo zjištění, že stěžovatel jako daňový subjekt v daňovém přiznání za uvedené zdaňovací období neuvedl od daně neosvobozený příjem, který získal z prodeje podílu bytového domu. Žalovaný v odvolacím rozhodnutí vypořádal odvolací námitky směřující proti právnímu názoru o podrobení daného příjmu dani, způsobu doměření i proti odvolacímu tvrzení o prekluzi.

Krajský soud v napadeném rozsudku zaujal v první řadě právní názor, že k doměření daně došlo v rámci prekluzivní lhůty. Vycházel ze skutečnosti, že před uplynutím zákonné lhůty pro doměření daně správce daně učinil úkon (výzvu), který byl způsobilý k prodloužení lhůty. Ustanovení § 148 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) umožňuje opakované prodloužení lhůty, a tedy je třeba akceptovat i prodloužení lhůty spojené s vydáním dodatečného platebního výměru. K doměření daně pak došlo na základě postupu k odstranění pochybností. Ve vztahu k námitce, že byla doměřena daň z příjmu osvobozeného od daně, poukázal krajský soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 7 Afs 7/2015 - 47, vykládající podmínky pro osvobození prodeje nemovitosti a na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 3. 2001, sp. zn. 26 Cdo 2864/2000, z něhož plyne pojetí ideálního podílu na spoluvlastnictví nemovitosti jako samostatné věci.

Proti tomuto rozsudku brojí žalobce jako stěžovatel včasně podanou kasační stížností výslovně opřenu o § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení [písm. a)], pro vady řízení, spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit [písm. b)], a pro nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu [písm. c)].

Stěžovatel kasační důvody specifikuje v následujících bodech:

- Rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nevyřádkování některých žalobních námitek. Konkrétně stěžovatel vytykal žalovanému, že se v rozhodnutí o odvolání nezabýval odvolacím tvrzením prekluze k datu 31. 12. 2011 a ve vztahu k datu 31. 12. 2012. Stěžovatel v žalobě rovněž namítal zneužití práva spočívající ve více než dvouleté nečinnosti správce daně a následných úkonech za účelem prodloužení lhůty. Při posouzení dvojího prodloužení lhůty krajský soud vycházel jen ze znění zákona, což je nedostačující. Stejně tak se nezabýval neposouzením odvolací námitky, že daň byla doměřena z moci úřední mimo daňovou kontrolu.
- Daň byla doměřena po prekluzi. Daň je nutno doměřit do 3 let od konce zdaňovacího období, a to pravomocně, V daném případě její běh skončil 31. 12. 2011; dodatečný platební výměr nabyt právní moci 8. 11. 2013. Výzva zasláná stěžovateli nesplňuje podmínky § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, protože k doměření daně nedošlo na jejím podkladě. To je zřejmé z rozdílu mezi daní přiznanou dodatečným daňovým tvrzením a daní doměřenou. Žalovaný se s touto námitkou vypořádal nedostatečně a krajský soud nesprávně. I v případě, že by toto prodloužení lhůty obstálo, nemohlo dojít k jejímu dalšímu prodloužení. Zákon vychází z toho, že lhůtu lze prodloužit o jeden rok z důvodů v zákoně uvedených, a tyto důvody nelze tedy kumulovat, což dovozuje zejména z § 148 odst. 2 písm. d) *in fine* daňového řádu. I zde jak žalovaný, tak krajský soud pouze shrnují skutkový stav a na základě jazykového výkladu zákona dospívají k názoru o zachování lhůty. Jazykový výklad je přitom nedostatečný, jak je zjevné z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2009, č. j. 4 As 1/2008 - 220.
- Daň byla doměřena v důsledku zneužití práva. To stěžovatel vidí v nečinnosti správce daně v době před prodloužováním lhůty. Ten měl k dispozici veškeré rozhodné skutečnosti v době podání daňového přiznání a byl si vědom i převodu nemovitosti. Zde poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I ÚS 1611/07, a na rozsudek Nejvyššího správního

pokračování

soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, přičemž tvrdí, že v jeho případě nebyly dány důvody pro akceptování účelového prodloužení lhůty.

- Daň byla doměřena z moci úřední mimo daňovou kontrolu při nesplnění podmínek plynoucích z § 143 odst. 1 daňového řádu, což je zřejmě z rozdílné výše dodatečně přiznané a doměřené daně i z odůvodnění platebního výměru.

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti označil kasační námitky za v podstatě opakující námitky žalobní, které byly krajským soudem řádně posouzeny. Pokud jde o tvrzení o prekluzi daně, k němu se žalovaný již vyjadřoval v řízení před krajským soudem. Opakuje, že výzva k podání daňového tvrzení byla stěžovateli doručena před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty, načež byl v této prodloužené lhůtě vydán dodatečný platební výměr. K doměření daně došlo v prodloužené lhůtě v souladu se zákonem. Správce daně není povinen konat ihned, k jeho úkonům slouží prekluzivní lhůta, kterou lze za zákonem stanovených podmínek prodloužit. Stěžovatelem označený náleží Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 se týká odlišné situace, v níž byla výzva doručena až po uplynutí prekluzivní lhůty. Žalovaný se již ve svém rozhodnutí vypořádal s odvolacím tvrzením o vyměření daně mimo daňovou kontrolu a tato námitka byla vypořádána i krajským soudem. V dané věci stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání a správce daně na ně v doměření reagoval. Závěrem svého vyjádření žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, zastoupenou advokátem, a je přípustná.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů - § 109 odst. 3, 4 s. ř. s.

V první řadě je třeba posoudit kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu. Tento důvod je třeba vážit přednostně, neboť nepřezkoumatelnost rozsudku zpravidla vylučuje možnost posouzení ostatních kasačních námitek.

Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v nedostatečném vypořádání žalobních bodů, a to zejména ve vztahu k námitkám proti nedostatkům odvolacího rozhodnutí spočívajícím v nevypořádání prekluze. Dále měl krajský soud opomenout či nedostatečně odůvodnit námitku zneužití práva, dvojího prodloužení lhůty a doměření daně z moci úřední mimo daňovou kontrolu; stěžovatel tedy namítá nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

K otázce nepřezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů se již Nejvyšší správní soud mnohokrát vyslovil. Pokud jde o nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, která je v této věci namítána, z konstantní judikatury zdejšího soudu je patrné, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů především tehdy, opírá-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75), nebo pokud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, popřípadě rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Dosavadní

rozhodovací činnost zdejšího soudu rovněž stojí na názoru, že přezkoumatelnost rozsudku je podmíněna vypořádáním všech žalobních námitek, a to vypořádáním řádným, neboť to je současně předpokladem přesvědčivosti rozsudku (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74).

Mezi žalobními důvody byla námitka (body 32, 40 žaloby), že žalovaným nebyla v odvolacím rozhodnutí dostatečně posouzena námitka prekluze, což mělo činit toto rozhodnutí nepřezkoumatelným. Je pravdou, že krajský soud výslovně nehodnotil úroveň vypořádání obdobné odvolací námítky z hlediska přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Z jeho závěrů však jednoznačně plyne, že žádnou z namítaných vad v postupu ani v rozhodnutí žalovaného neshledal. Otázkou je, zda je takový závěr na místě. Z rozhodnutí žalovaného plyne, že lhůtu pro stanovení daně považoval v době svého rozhodnutí za dosud běžící. K tomu poukázal na skutečnosti rozhodné pro běh prekluzivní lhůty, a ve vztahu k jejímu prodloužení zejména na konkrétní výzvu k doměření daně a na oznámení rozhodnutí o stanovení daně; to vše ve vztahu k § 148 odst. 2 písm. a), b) daňového řádu (s. 7, 8 rozhodnutí). Je pravdou, že argumentace žalovaného je poměrně stručná, nicméně pokud žalovaný měl důvody prodloužení lhůty za jednoznačně dané a odpovídající zákonným podmínkám, lze takové odůvodnění akceptovat. Krajský soud sám pak v napadeném rozsudku věnoval posouzení možné prekluze několik stran (s. 3 - 7 rozsudku), přičemž z jeho závěrů je zjevné, že veškeré vlivy mající význam pro běh prekluzivní lhůty vážil a určil-li lhůtu za zachovanou, je vyloučeno, aby využití možností prodloužení prekluzivní lhůty považoval za zneužití práva. Krajskému soudu by tedy skutečně bylo možno vytknout, že žalobními námitkami věnoval nerovnoměrnou pozornost, nicméně v případě prolínajících se námitek je třeba hodnotit odůvodnění jako celek; tímto pohledem se odůvodnění rozsudku krajského soudu nejeví jako nepřezkoumatelné a zrušení tohoto rozsudku, jehož cílem by bylo pouze nepříliš významné argumentační doplnění a upřesnění, by bylo krokem veskrze formalistickým. Zmíněné deficitní odůvodnění rozsudku krajského soudu pak lze nahradit v rámci tohoto kasačního posouzení. Ostatní stěžovatelovy výtky směřující proti odůvodnění rozsudku označují za nedostatečné vypořádání v podstatě veškerých jeho žalobních námitek, nicméně je zřejmé, že jimi stěžovatel spíše vyjadřuje svůj nesouhlas s jejich věcným posouzením, což je otázkou následně hodnoceného kasačního důvodu podle § 106 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Výrok rozsudku má oporu v jeho odůvodnění, přičemž důvody tvoří logický souhrn argumentů, a Nejvyšší správní soud tak v mezích kasačních důvodů ani nad jejich rámec (§ 109 odst. 4 s. ř. s) neshledal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel uplatňuje rovněž kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., přičemž pokud by rozhodnutí žalovaného nemělo oporu ve skutečnostech zřejmých ze spisu nebo pokud by tyto skutečnosti byly zjištěny nepřípustným způsobem, musel by krajský soud z těchto důvodů rozhodnutí žalovaného zrušit. I tento kasační důvod je proto třeba zkoumat dříve než věcnou správnost napadeného rozsudku. V kasační stížnosti ze dne 28. 1. 2016 je tento kasační důvod konstatován, ovšem ani v ní, ani v jejím doplnění ze dne 11. 3. 2016 není uvedena žádná konkrétní argumentace, která by byla tomuto kasačnímu důvodu podřaditelná. Ostatně ani v žalobě stěžovatel nebrojil proti nesprávným skutkovým zjištěním, ale pouze proti způsobu hodnocení těchto skutečností. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tedy dán není.

Lze tak přistoupit k hodnocení kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy správnosti posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. K naplnění tohoto kasačního důvodu mělo podle stěžovatele dojít hned třemi způsoby, a to doměření daně po prekluzi, doměření daně za pomoci zneužití práva a nesprávným procesním postupem spočívajícím v doměření daně mimo daňovou kontrolu.

pokračování

Ke zjištění, zda k doměření daně nedošlo po uplynutí prekluzivní lhůty, jsou ze spisu správce daně rozhodné následující skutečnosti:

- Stěžovatel podal dne 14. 6. 2009 přiznání k dani z příjmů fyzických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) za rok 2008, v němž v příloze 2 uvedl příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů ve výši 40 794 Kč.
- Dne 15. 12. 2011 vydal správce daně výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob, v jejímž odůvodnění uvedl, že má pochybnosti o tom, zda byly zdaněny veškeré příjmy podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, příjmy z prodeje vlastní nemovitosti.
- Dne 28. 12. 2011 požádal zmocněnec stěžovatele o prodloužení lhůty k vyhovění výzvě.
- Dodatečné daňové přiznání bylo podáno dne 12. 1. 2012, ovšem se shodnými údaji k příjmům podle § 10 zákona o daních z příjmů.
- Dne 9. 3. 2012 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností o správnosti a úplnosti dodatečného daňového přiznání za rok 2008, konkrétně ve vztahu k příjmu z prodeje spoluvlastnického podílu bytového domu, přičemž jsou dále označeny kupní smlouvy spojené s nabytím podílu v roce 2005 a s jeho prodejem v roce 2008 za kupní cenu 6 446 094 Kč. Současně je uvedeno, že tento příjem nebyl pojat do daňového přiznání, a bylo zdůvodněno, že se nejedná o příjem osvobozený od daně.
- Dne 12. 3. 2012 požádal zmocněnec stěžovatele o prodloužení lhůty k vyhovění výzvě a následně vyvolal jednání u správce daně obsažené v protokolu ze dne 19. 4. 2012.
- Dne 19. 7. 2012 vydal správce daně dodatečný platební výměr.
- Dne 30. 10. 2013 vydal žalovaný rozhodnutí, které nabylo právní moci dne 8. 11. 2013.

Jednalo se tedy o daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008. Lhůta pro stanovení daně ovšem neskončila za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ale podle § 264 odst. 4 daňového řádu se její běh posuzuje podle § 148 odst. 1 daňového řádu, podle něhož daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Počátek této lhůty se však neposuzuje podle tohoto ustanovení, ale podle § 264 odst. 4 daňového řádu zůstává zachován okamžik počátku běhu této lhůty vycházející z § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Prekluzivní lhůta by tak skončila dne 31. 12. 2011, pokud by před jejím uplynutím nebyl proveden úkon, který má vliv na její běh.

Podle § 148 odst. 2 daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k

- a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně,
- b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně,
- c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku,
- d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo
- e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení je tedy úkonem, který má vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Předpokladem jejího účinku je, že byla oznámena v souladu

se zákonem a ve vymezené době. O době oznámení výzvy není pochyb. Samotná skutečnost, že výzva byla vydána v posledním měsíci základní prekluzivní lhůty, nevylučuje účinek spočívající v prodloužení lhůty; ten by byl potlačen pouze v případě, že by se jednalo o formálně vydanou výzvu, jejímž smyslem bylo pouze prodloužení lhůty, tedy aniž by byla součástí plynulého procesního postupu vedoucího k doměření daně. Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení může být vydána, pokud lze důvodně předpokládat doměření daně (§ 145 odst. 2 daňového řádu), přičemž se jedná o rozhodnutí, pro které jsou stanoveny náležitosti v § 102 daňového řádu. Znamená to, že výzva musí být odůvodněna a že uvedené důvody jsou daňově relevantní. V daném případě výzva k podání dodatečného daňového přiznání výslovně poukazovala na ustanovení § 10 odstavec 1 písm. b) zákona o daních z příjmů s konkretizací na příjem z prodeje nemovitosti. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s posouzením této výzvy provedeným krajským soudem na s. 5 rozsudku. Výzva byla odůvodněna požadavkem na přiznání příjmu z prodeje nemovitosti, aniž by nějaký takový příjem stěžovatel původně přiznal, a stěžovatel vůči nekonkrétnosti výzvy také ničeho nenamítal, pouze byl názoru, že jeho takto získaný příjem měl být od daně osvobozen. I kasační soud dospěl k závěru, že toto poměrně stručné uvedení důvodů výzvy ještě obstojí. Výzva tedy byla vydána za situace, kdy správce daně měl k dispozici poznatek o nepřiznaném příjmu, který měl být podroben dani, a důvody sice stručně, nicméně ještě dostatečně určitě ve výzvě uvedl.

Stěžovatel ovšem dále míní, že tato výzva nemohla být úkonem prodlužujícím lhůtu ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, neboť nevedla k doměření daně. To dovozuje ze skutečnosti, že výstup z dodatečného daňového přiznání nebyl shodný s daní, jež mu byla doměřena. Je pravdou, že daň nebyla doměřena přímo na základě stěžovatelova dodatečného daňového přiznání, ale až na základě na něj navazujícího postupu správce daně. To ovšem neznamená, že vydaná výzva pozbyla svého účinku. Bylo by paradoxem, pokud by daňový subjekt v dodatečném daňovém přiznání podaném na výzvu správce daně v něm žádný další příjem neuvedl, a tím by eliminoval účinky vydané výzvy. Výzva směřovala k přiznání příjmu, který podle správce daně měl být přiznán ke zdanění, a také následným rozhodnutím byla daň z tohoto příjmu doměřena. Mezi výzvou a doměrkem tedy je vztah příčinné souvislosti.

Námítka prekluze pokračuje tvrzením, že k prolomení lhůty nemohlo dojít opakovaně. Stěžovatel vytýká krajskému soudu, že vycházel z prostého jazykového výkladu. Toto tvrzení neodpovídá skutečnosti. Krajský soud k otázce opakovaného prodloužení prekluzivní lhůty v napadeném rozsudku citoval z důvodové zprávy k návrhu daňového řádu (s. 6, 7 rozsudku), z níž je zřejmý nejen účel změny právní úpravy, ale i závěr o zákonodárcově záměru prodlužování lhůty vyjmenovanými úkony, k nimž musí dojít vždy v rámci stávající, tj. i již prodloužené lhůty. Krajský soud rovněž odkázal i na doktrinální názory plynoucí z komentářů k daňovému řádu (Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M., Daňový řád, Komentář, II. díl, Praha, Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, Matyášová L.; Grossová M. E., Daňový řád s komentářem a judikaturou - 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha, Leges, 2015). I zde je jednoznačně konstatováno prodlužování lhůty jednotlivými úkony, a to ve vztahu ke lhůtě právě běžící, tedy i již prodloužené. Opak nelze dovodit ani ze stěžovatelem poukazovaného znění § 109 odst. 2 písm. d) daňového řádu *in fine*. Jednotlivé důvody v § 148 odst. 2 jsou stanoveny poslopně a případně i provázaně. Samostatnou povahu má důvod uvedený v odstavci a), přičemž na něj může navazovat důvod uvedený v odstavci b), který ovšem obstojí zcela samostatně. Na důvody uvedené v odst. c) navazují důvody uvedené v odst. d). Spojku „nebo“ uvedenou na konci odst. d) a následující písm. e) pak lze vyložit tak, že tento důvod má samostatnou povahu mezi důvody spojenými s mimořádnými prostředky stanovenými k nápravě již vydaných rozhodnutí. K tomu lze srovnat znění čl. 42 odst. 1 Legislativních pravidel vlády (dostupných na www.vlada.cz), podle něhož se varianty/možnosti vyjádřené

pokračování

v pododstavcích či bodech oddělují čárkou a spojkou „nebo“ mezi posledními možnostmi. Ani z toho ovšem nelze dovodit, že tyto možnosti jsou alternativami vzájemně se vylučujícími.

Daňový řád novou úpravou prekluzivní lhůty včetně vymezení podmínek jejího prodloužení, přerušení či stavení nepochybně přispěl k větší jistotě ohledně jejího plynutí. Tomu není na újmu ani skutečnost, že tyto důvody se mohou prolínat. Veškeré důvody prodlužující lhůtu vytvářejí prostor nejen pro správce daně k tomu, aby jeho postup či řízení o tom kterém prostředku mohly být ukončeny, ale také vytvářejí prostor daňovému subjektu, aby se proti postupu či v mezích zahájených řízení mohl účinně procesně bránit. Jedině výše uvedený výklad v daném případě odpovídá smyslu zákona.

Nejvyšší správní soud shodně se žalovaným a krajským soudem dospěl k závěru, že je možné další prodloužení lhůty již prodloužené, pokud jsou splněny ostatní zákonem stanovené podmínky, což v daném případě znamená, že o dani bylo rozhodnuto v mezích zákonné lhůty.

Nejvyšší správní soud rovněž nesdílí stěžovatelův názor o zneužití práva správcem daně, které mělo spočívat v jeho nečinnosti v době běhu řádné prekluzivní lhůty a v úkonu účelově učiněném na jejím sklonku s cílem jejího prodloužení. Řádná prekluzivní lhůta je základní lhůtou, v jejímž rámci správce daně může zkoumat existenci důvodů pro stanovení daně v určité výši, provádět zákonem předvídané postupy, vést řízení a rozhodovat. Pokračovat nad rámec základní lhůty v nich lze za zákonem stanovených podmínek pro její prodloužení. Tato možnost není vázána jen na případy skutkově obsáhlé či právně složité; z toho plyne, že možnost prodloužení lhůty přichází v úvahu i v těch případech, které z časových důvodů nebyly řešeny dříve. Zákonou podmínkou prodloužení lhůty podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu ovšem, kromě časového rámce, je, že výzva je zákonná, nikoliv tedy formální a účelová pouze k „záchraně“ lhůty. Rozhodnutí, na něž stěžovatel poukazuje, jeho argumentaci nenavštěvují. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48 (publ. pod č. 869/2006 Sb. NSS), vymezuje, co je třeba rozumět zneužitím práva; stručně shrnuto jde o výkon práva k neodůvodněné újmě jiného s cílem dosažení nedovoleného výsledku. V tam řešené věci se přitom jednalo o zneužití práva, jehož se měl dopustit daňový subjekt. Pokud jde o stěžovatelem poukazovaný náleží Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, ten obsahuje závěry preferující respektování zákonné lhůty, nicméně konkrétně řeší případ střetu názorů na běh lhůty (tzv. „3+0“ x „3+1“), přičemž na úkon prodlužující lhůtu výslovně klade požadavek výrazu procesní aktivity. Judikatura vyžadující, aby výzva správce daně byla úkonem, který je součástí řádně pokračujícího řízení, a nikoliv formálním úkonem cílícím jen k zachycení lhůty, je poměrně čítná. Podstatné ovšem v každém konkrétním případě je, jaký je charakter toho kterého úkonu, v daném případě výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. Jak bylo výše shrnuto, výzva byla vydána v mezích zákonné lhůty a k jejímu splnění byla stanovena lhůta odpovídající požadavkům § 32 daňového řádu. Na ni navazuje další postup a úkony jak daňového subjektu, tak i správce daně v přiměřeném časovém sledu. Výzva v daném případě splňovala zákonné podmínky a nebyla formální z hlediska návaznosti dalšího postupu správce daně. Zneužití práva správcem daně proto tento soud neshledal.

Nakonec stěžovatel brojí proti postupu, jímž mu byla daň doměřena, neboť nebyly splněny podmínky § 143 odst. 1 daňového řádu, podle něhož lze daň doměřit pouze na základě dodatečného daňového přiznání nebo z moci úřední. Daňová kontrola v jeho případě neproběhla a daň přý nebyla doměřena ani na základě dodatečného daňového přiznání, neboť byla doměřena v odlišné výši, než byla přiznána. Krajský soud akceptoval postup správce daně a označil

jej za odpovídající postupu správce daně při odstranění pochybností, přičemž reakce daňového subjektu na sdělení výsledku postupu jej opravňovala k vydání rozhodnutí.

Podle § 143 odst. 1 daňového řádu lze daň doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Podle odst. 3 téhož ustanovení k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 cit. zákona. Volba prostředků správcem daně musí být vždy přiměřená situaci, aby nezatěžovala daňový subjekt zbytečně nad míru nezbytně nutnou. V případě, kdy měl správce daně konkrétní poznatek o jednom nepřiznaném příjmu z prodeje nemovitosti, nebylo namístě zahájení daňové kontroly. Ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu nepředpokládá postup pouze cestou zahájení daňové kontroly, ale také postup cestou § 145 odst. 2 téhož zákona, tedy vydáním výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. Skutečnost, že stěžovatelovo dodatečné daňové přiznání nebylo samo o sobě dostatečným podkladem pro doměření daně, neznamená, že následně doměřená daň s ním nebyla spojena. I zde je třeba připomenout absurditu situace, kdy by daňový subjekt mohl nedostatečnou součinností (neuvedením rozhodného příjmu do dodatečného daňového přiznání) zmařit účinky výzvy. Správce daně má při nevyhovění výzvě možnost doměřit daň podle pomůcek (věta druhá § 145 odst. 2 daňového řádu); zde je ovšem třeba vycházet z limitů plynoucích z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 - 36, publ. pod č. 3291/2015 Sb. NSS. Otázkou je, zda při podaném dodatečném daňovém tvrzení je vyloučeno odstranění pochybností postupem podle § 89 an. daňového řádu. Podle § 89 se postup k odstranění pochybností užije jak ve vztahu k řádnému, tak ve vztahu k dodatečnému daňovému tvrzení. Výše označená komentářová literatura rovněž nevylučuje, aby touto cestou byly odstraněny pochybnosti o úplnosti dodatečného daňového tvrzení podaného k výzvě správce daně. Skutečnost, že v rámci doměřovacího řízení proběhne postup k odstranění pochybností, nevylučuje návaznost rozhodnutí o stanovení daně k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Skutečnost, že daň byla doměřena v jiné výši než daňovým subjektem dodatečně přiznané, s sebou nese pouze povinnost odůvodnění tohoto rozdílu v dodatečném platebním výměru (§147 odst. 2 d. ř.)

V tomto závěru se tedy Nejvyšší správní soud neztotožnil plně s názorem krajského soudu, který vnímal postup k odstranění pochybností odděleně od doměřovacího řízení zahájeného výzvou správce daně. Samostatným vnímáním doměřovacího řízení zahájeného výzvou a postupu k odstranění pochybností by ostatně krajský soud nemohl dospět k závěru o zákonném prodloužení lhůty touto výzvou, neboť předpokladem jejího vlivu na lhůtu je, že tato vedla k doměření daně. Krajský soud v této části odůvodnění napadeného rozsudku ovšem obsáhle řešil více námitek, než které se následně staly námitkami kasačními. Toto zčásti odlišné právní posouzení Nejvyšším správním soudem nemá vliv na zákonnost výsledku soudního řízení, a proto ani v tomto případě nebyl shledán důvod ke zrušení rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Zde kasační soud přiměřeně vycházel z usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 (publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS).

Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti v části kasační stížnosti nazvané „A. Vymezení věci“, v níž rekapituloval skutkové okolnosti a průběh řízení, konstatoval, že příjem neuvedl v daňovém přiznání proto, že jej tehdy i dnes považoval za osvobozený (bod 03 kasační stížnosti). V dalších částech kasační stížnosti, a to B. (nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů), C. (doměření daně po prekluzi), D. (zneužití práva), E. (doměření daně mimo daňovou kontrolu), tento problém - že a z jakých důvodů příjem neměl podléhat zdanění a v čem bylo právní posouzení krajského soudu nesprávné, vůbec neuvádí. Nesprávnost

pokračování

posouzení právní otázky zdanění předmětného příjmu jako kasační důvod tedy stěžovatel kasační stížností nenastolil a kasační soud nebyl oprávněn se touto otázkou zabývat z moci úřední.

Z výše uvedeného pak plyne, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. není dán.

Jelikož Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a že nejsou dány důvody pro zrušení napadeného rozsudku pro vady zjišťované soudem z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), nezbylo mu než rozhodnout v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s., a kasační stížnost zamítnout. O věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 25. května 2016

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu