



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a Mgr. Vladimíra Doležala v právní věci žalobce: **CarTec Ostrava s. r. o.**, se sídlem Vítkovická 3246/1a, Ostrava, zastoupen Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL.M., advokátem se sídlem Italská 2581/67, Praha 2, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábreží kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 10. 2019, č. j. 22 A 67/2018 – 33,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 10. 2019, č. j. 22 A 67/2018 - 33, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem žalobce brojil proti daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015, neboť má za to, že daňovou kontrolu zahájil žalovaný dne 29. 8. 2018 po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[2] Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) žalobu napadeným rozsudkem zamítl. Vycházel ze skutečnosti, že základní lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), za zdaňovací období červenec 2015 by uplynula dne 27. 8. 2018. Žalovaný ovšem vydal dne 20. 6. 2018 výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Výzva byla řádně odůvodněna, takže ji nelze označit za pouhé formální uplatnění práva, což ostatně žalobce ani nenamítal. Dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu tato výzva prodlužuje lhůtu pro stanovení daně o 1 rok, pokud vede k doměření daně.

[3] Pokud jde o předpoklad, že výzva skutečně vedla k doměření daně, řádným procesem dokazování následujícím po výzvě k dodatečnému daňovému přiznání může být dle krajského soudu taktéž dokazování v rámci daňové kontroly. Tato skutečnost vyplývá z rozsudku

Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 - 26, kterým byly překonány závěry rozsudku ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 - 49, na který se odkazuje žalobce.

[4] Výzvou správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení dochází dle krajského soudu k zahájení doměřovacího řízení. Zároveň dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně, které je ovšem pouze podmíněné, neboť závisí na výsledku doměřovacího řízení. Samotné doměřovací řízení je však bez ohledu na to, zda dojde k doměření daně, zcela legální, a to včetně případně zahájené daňové kontroly.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Je přesvědčen, že daňová kontrola byla zahájena po uplynutí lhůty pro stanovení daně a byla tedy provedena nadbytečně a bez významu jejího výsledku. Krajský soud pochybil, pokud konstatoval, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 - 49, byly později překonány jiným senátem. Takový postup ani zákon neumožňuje a Nejvyšší správní soud posuzoval v rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 - 26, jinou skutkovou situaci, neboť daňová kontrola v dané věci vůbec nebyla zahájena.

[6] Z citovaného rozsudku druhého senátu vyplývá, že byla-li daň doměřena až na základě následně vedené daňové kontroly, k prodloužení lhůty ke stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu nedochází. Obdobně se kasační soud vyjádřil například v rozsudku ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1 Afs 32/2015 - 28. Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení ani v případě stěžovatele k doměření daně nevedla, nemohla tedy prodloužit prekluzivní lhůtu pro stanovení daně.

[7] Dle stěžovatele je napadený rozsudek vnitřně rozporný, neboť krajský soud uvedl, že ve spisovém materiálu chyběly podklady k závěru, zda výzva skutečně vedla k doměření daně. Zároveň však konstatoval, že dle sdělení žalovaného byla daňová kontrola ukončena dne 17. 5. 2019 s tím, že nedošlo ke změně poslední známé daně.

[8] Krajský soud dále uzavřel, že pokud by se nakonec ukázalo, že daňová kontrola k doměření daně nevedla, pak lze konstatovat, že lhůta pro stanovení daně již sice uplynula, ale to nic nemění na tom, že daňová kontrola byla zákonná. Tento závěr je v rozporu s judikaturou a ve své podstatě je vnitřně rozporný, tj. třebaže správce daně zahájí kontrolu po prekluzi, je daňová kontrola legální. Použití závěrů napadeného rozsudku by mohlo vést v praxi k absurdním důsledkům zahajování a vedení daňových kontrol v neomezeném rozsahu po uplynutí prekluzivní lhůty.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěry napadeného rozsudku. Pokud je výzva k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu způsobilá vést k doměření daně (tj. není toliko formální), nebude daňová kontrola zahájena v důsledku reakce daňového subjektu na výzvu bez dalšího nezákonnou jen proto, že se důvodný předpoklad doměření daně formulovaný ve výzvě nakonec nepotvrdil. V opačném případě by uvedené ustanovení ztrácelo smysl. Pokud se tento důvodný předpoklad formulovaný ve výzvě nepotvrdí, daň nelze doměřit. Na základě daňové kontroly by pak zřejmě ani nebylo možné doměřit daň z důvodů, které v původní výzvě nebyly uvedeny. Smyslem podmíněného prodloužení prekluzivní lhůty je zabránit doměření daně z jiných důvodů než těch, s kterými je daňový subjekt seznámen ve výzvě. Nemá ovšem smysl zatěžovat postup správce daně nezákonností *ex post* jen proto, že se jeho původní předpoklad nepotvrdil. Je tudíž třeba odlišovat

zmeškání lhůty pro stanovení daně z důvodu, že výzva k doměření daně nakonec nevedla, a postup správce daně v době, kdy bylo možné lhůtu považovat za podmíněně prodlouženou. Jiný postup by zřejmě znamenal, že soud by s rozhodnutím o zásahové žalobě musel vyčkat až do konce daňové kontroly, kdy bude teprve postaveno najisto, zda výzva vedla k doměření daně.

[10] Žalovaný je přesvědčen o zákonnosti svého postupu. V projednávané věci byl povinen vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení a v návaznosti na reakci stěžovatele nemohl vyměřit daň podle pomůcek, ale musel zahájit daňovou kontrolu.

[11] Stěžovatelem uváděné rozpory jsou dle žalovaného zdánlivé, neboť věta o chybějících podkladech se vztahovala k věci řešené pod sp. zn. 1 Afs 300/2017, a nikoliv k nynější věci. S ohledem na uvedenou argumentaci nejsou vnitřně rozporné ani další závěry krajského soudu. Nelze je ovšem pochopitelně zobecňovat, jak činí stěžovatel v závěru kasační stížnosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přípustná.

[13] Po posouzení obsahu kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[14] V projednávané věci není pochyb o skutkovém stavu věci, spornou je právní otázka, zda může správce daně v prodloužené lhůtě pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu zahájit v rozsahu důvodů pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení (pokud daňový subjekt sdělí, že neshledal důvod poslední známou daň měnit) daňovou kontrolu či nikoliv.

[15] Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.*

[16] Jak upozorňuje stěžovatel, Nejvyšší správní soud se obdobným problémem již v minulosti zabýval v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 - 49, v němž posuzoval situaci, kdy daňový subjekt v reakci na výzvu správce daně sdělil, že není důvod pro podání dodatečného přiznání k dani. Správce daně poté zahájil daňovou kontrolu a vyměřil daň na základě jejích výsledků. Nejvyšší správní soud v tomto případě konstatoval, že nebyla splněna zákonná podmínka, aby výzva vedla k doměření daně, neboť daň byla doměřena na základě daňové kontroly a nikoliv na základě výzvy. Výzva tudíž nemohla mít zákonem předpokládaný účinek prodloužení lhůty o jeden rok. K zahájení daňové kontroly a vyměření daně teprve v takto „prodloužené“ lhůtě proto došlo nezákonně po uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Na tyto závěry navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 5. 2015, č. j. 1 Afs 32/2015 - 28, v němž uvedl, že jsou plně přenositelné i na řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem v podobě daňové kontroly zahájené po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Lze tedy shrnout, že následně zahájená daňová kontrola nemá natolik bezprostřední vztah k výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení, aby byly splněny podmínky shora uvedeného

zákonného ustanovení („výzva vedla k doměření daně“). K prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok proto v takovém případě nedochází.

[17] Tento výklad nebyl překonán ani rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 - 26. V této věci totiž správce daně po vydání výzvy doměřil daň dokazováním mimo daňovou kontrolu, aniž by daňovému subjektu umožnil v průběhu dokazování uplatnit jeho procesní práva. Soud proto zavázal správce daně, aby v dalším řízení stanovil daň pomůckami, popřípadě provedl dokazování v řádném procesu v rámci daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností. Soud se v této části rozsudku skutečnostmi rozhodnými pro běh prekluzivní lhůty výslovně nezabýval. V žádném případě ovšem závěry předchozí judikatury neodmítl, naopak z nich sám vycházel v bodě [17] rozsudku.

[18] Pro úplnost je možné doplnit, že po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně lze použít postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu). Pokud je doměřena daň na základě tohoto postupu, jsou účinky výzvy zachovány. Skutečnost, že v rámci doměřovacího řízení proběhne postup k odstranění pochybností, nevyklučuje návaznost rozhodnutí o stanovení daně k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 - 43). Lze učinit obecný závěr, že § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu předpokládá, že účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně nastávají v případě, že mezi vydáním výzvy a doměřením daně existuje blízká věcná (a pravidelně i časová) souvislost. Ta je dána, pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo následně zahájený postup k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě, nikoliv již při doměření daně na základě výsledků daňové kontroly. Daňovou kontrolu tudíž může správce daně zahájit pouze v původní lhůtě pro stanovení daně. Je tomu tak také proto, že daňová kontrola již rozsahem oprávnění správce daně při jejím provádění může relativně citelně daňový subjekt omezit. Daňový subjekt by tak mohl zároveň po nikoliv zanedbatelnou dobu setrvat v nejistotě, zda daň bude doměřena a jakým způsobem se postup správce daně projeví ve vztahu k prekluzivní lhůtě pro stanovení daně.

[19] Žalovanému lze dát za pravdu, že pokud správce daně disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, je povinen vyzvat daňový subjekt dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení a nemůže rovnou přistoupit k zahájení daňové kontroly. Výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu je ovšem operativním nástrojem, lhůta k podání dodatečného daňového tvrzení (případně vyjádření nesouhlasu daňového subjektu s důvody změny poslední známé daně) je obvykle stanovována v rádech dnů. Pakliže je výzva k podání dodatečného daňového tvrzení vydána až na samém sklonku prekluzivní lhůty ke stanovení daně, skutečnost, že již nezbývá časový prostor k zahájení daňové kontroly, je nutné připsat k tíži správce daně.

[20] Nejvyšší správní soud považuje dále za vhodné upozornit také na skutečnost, že k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok dochází dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu také v případě, že v rozhodné době došlo k podání dodatečného daňového tvrzení. Judikatura Nejvyššího správního soudu v minulosti dovodila, že reakci daňového subjektu, který v návaznosti na výzvu správce daně vyjádří nesouhlas s důvody podání dodatečného daňového přiznání, lze vnímat jako dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu na daň ve výši 0 Kč (srov. např. rozsudky ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015 - 32, ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 179/2014 - 30, ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 274/2014 - 31). Tato skutečnost by mohla svádět k výkladu, že takovou reakcí daňového subjektu dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně bez ohledu na to, zda výzva správce daně vedla k doměření daně. Tento výklad je ovšem dle Nejvyššího správního soudu nutné jako nesprávný odmítnout. Smyslem

a účelem dané právní normy je totiž prodloužit lhůtu pro stanovení daně v případě, že daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání na daň ve výši odlišné od poslední známé daně (tedy na daň vyšší nebo nižší) tak, aby měl správce daně dostatečný prostor tvrzení daňového subjektu prověřit. Jen tehdy dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně bez dalšího. Nelze akceptovat, aby k prodloužení lhůty sama o sobě vedla jakákoliv reakce daňového subjektu na výzvu správce daně, bez ohledu na souvislost doměření daně s důvody vydané výzvy. V takovém případě by byla omezující podmínka daného ustanovení („pokud výzva vedla k doměření daně“) vyprázdněna ve všech případech, kdy daňový subjekt nezůstane zcela pasivní.

[21] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud nesprávně posoudil rozhodnou právní otázku, napadený rozsudek je tudíž nezákonný. Naopak namítanou vnitřní rozpornost napadeného rozsudku kasační soud neshledal. Úvaha krajského soudu, že ve spisovém materiálu chyběly podklady k závěru, zda výzva skutečně vedla k doměření daně, se vztahuje k řízení ve věci sp. zn. 1 Afs 300/2017 a nikoliv k nynějšímu řízení, jak podotýká i žalovaný. Výklad, podle něhož daňová kontrola prověřující důvodný předpoklad doměření daně vyjádřený ve výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení není nezákonným postupem jen proto, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně se z důvodu nenaplnění tohoto předpokladu neprodloužila, také není vnitřně rozporný, třebaže jej judikatura odmítla.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[23] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 5. března 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu