



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ing. Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **SOMNUS a.s.**, se sídlem Otická 758/19, Opava, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 4. 2020, č. j. 22 Af 49/2019 - 28,

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:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 8. 2019, č. j. 34503/19/5300-22442-605186. Tímto rozhodnutím změnil žalovaný rozhodnutí – platební výměr Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 11. 2016, č. j. 3241957/16/3216-50521-802597.

[2] Stěžovatelka podala dne 23. 4. 2014 řádné přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014. Správce daně stěžovatelku vyzval k odstranění vad tohoto podání, jelikož jej stěžovatelka učinila v písemné formě, a nikoliv v elektronické formě podle § 101a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro projednávanou věc. Stěžovatelka ve stanovené lhůtě vytykanou vadu neodstranila. Správce daně tedy považoval podané daňové přiznání za neúčinné, a proto stěžovatelku podle § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), vyzval k podání daňového přiznání k příslušné dani za uvedené zdaňovací období. Těto výzvě stěžovatelka nevyhověla, a proto správce daně vydal dne 15. 11. 2016 platební výměr

č. j. 3241957/16/3216-50521-802597, kterým stěžovatelce podle § 147, § 139 odst. 1 a § 145 odst. 1 daňového řádu (z moci úřední) vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014 ve výši 27 803 Kč, tedy ve výši tvrzené stěžovatelkou v neúčinně podaném daňovém přiznání; daň byla splatná podle § 139 odst. 3 daňového řádu 15 dnů po nabytí právní moci platebního výměru.

[3] Stěžovatelka podala proti tomuto platebnímu výměru odvolání, které nejprve žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 7. 2017, č. j. 29823/17/5300-22442-702972, zamítl. K žalobě stěžovatelky krajský soud toto rozhodnutí rozsudkem ze dne 19. 7. 2018, č. j. 22 Af 104/2017 - 40, zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Podle krajského soudu bylo daňové přiznání stěžovatelky srozumitelné a jednoznačné a neobsahovalo vady dle § 74 daňového řádu. Žalovaný podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 367/2018 - 45, zamítl.

[4] Žalovaný poté vydal výše citované rozhodnutí ze dne 21. 8. 2019, kterým změnil platební výměr ze dne 15. 11. 2016, č. j. 3241957/16/3216-50521-802597. Nahradil původní výrokovou část tak, že se stěžovatelce podle zákona o dani z přidané hodnoty a podle § 139, § 147 a 140 odst. 1 daňového řádu (na základě podaného daňového přiznání) vyměřuje daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014 ve výši 27 803 Kč a daň byla splatná v souladu s § 135 odst. 3 daňového řádu k poslednímu dni lhůty pro podání řádného daňového přiznání.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[5] Stěžovatelka brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou podanou ke krajskému soudu a namítala především, že bylo rozhodnutí žalovaného vydáno po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Krajský soud žalobu neshledal důvodnou, a proto ji s odkazem na § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[6] Konstatoval, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí řídil právním názorem vysloveným soudy v předešlém řízení. Vyměřil tedy daň na základě stěžovatelčina daňového přiznání ze dne 23. 4. 2014. Dále krajský soud vysvětlil, že původní lhůta pro stanovení daně měla uplynout dne 25. 4. 2017; platební výměr ze dne 15. 11. 2016 však byl stěžovatelce oznámen v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, a nastaly tedy účinky podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu – lhůta pro stanovení daně se prodloužila o jeden rok do 25. 4. 2018. Následně bylo původní rozhodnutí o odvolání doručeno stěžovatelce dne 14. 7. 2017, a lhůta pro stanovení daně se tak znovu prodloužila o jeden rok do 25. 4. 2019. Po dobu řízení před soudem však lhůta neplynula a po skončení soudního řízení z ní zbývalo více než 19 měsíců. Pokud tedy bylo stěžovatelce napadené rozhodnutí doručeno dne 31. 8. 2019, bezpochyby nabylo právní moci před uplynutím lhůty ke stanovení daně. Soud též upozornil, že prodloužit lhůtu v souladu s § 148 odst. 2 daňového řádu může i takové rozhodnutí, které bylo soudem jako nezákonné zrušeno, není-li zrušený úkon pouze formální s jediným účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 - 29, č. 3703/2018 Sb. NSS).

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že krajský soud nesprávně posoudil otázku prekluze, pokud platebnímu výměru ze dne 15. 11. 2016 přiznal účinky dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Mezi účastníky není sporu, že údaje uvedené v daňovém přiznání stěžovatelky byly správné, a platební výměr tak stěžovatelce vůbec neměl být oznamován. Jestliže oznamován byl, pak se ohledně data doručení má vycházet z fikce dle § 140 odst. 2 daňového řádu. Tím je rovněž dáno rozhodné datum, z něhož měl soud i žalovaný

pokračování

při výpočtu lhůty pro stanovení daně vycházet. Pokud by tedy krajský soud vycházel z data, které mu přikazuje ustanovení § 140 odst. 2 daňového řádu (a nikoliv z data, kdy došlo k faktickému doručení platebního výměru), musel by konstatovat, že hypotéza § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu nebyla naplněna. K datu, k němuž došlo k fikci oznámení rozhodnutí o stanovení daně (tj. k 25. 4. 2015), zbývala téměř celá lhůta pro stanovení daně; lhůtu tak nebylo možno prodlužovat o dalších 12 měsících. Celou lhůtu pro stanovení daně proto bylo nutno považovat za marně uplynulou. Stěžovatelka k tomu uvedla, že daňový subjekt nemůže být nijak trestán za to, že správce daně není schopen u řízení nespojených s postupem k odstranění pochybností či daňovou kontrolou stanovit daň obratem. Ve věci stěžovatelky přitom správce daně účelově vyčkával s vydáním rozhodnutí až ke konci lhůty. Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení a aby jí přiznal náhradu nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření odmítl názor stěžovatelky, že plynutí lhůty podle § 148 daňového řádu by mělo být posuzováno, jako kdyby byl platební výměr vydán postupem podle § 140 daňového řádu. Odkázal na výše citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 239/2017 - 29, podle něhož k prodloužení lhůty pro stanovení daně nedojde toliko v případech úkonů formálních, jejichž jediným smyslem bylo prodloužení lhůty pro stanovení daně. To však nelze říci o žádném z úkonů správce daně či žalovaného v nyní posuzované věci. Oznámení původního rozhodnutí o stanovení daně tak vyvolalo účinek podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, stejně jako následné oznámení rozhodnutí o odvolání vyvolalo účinek ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Tyto účinky nebyly dotčeny ani následným zrušením rozhodnutí žalovaného ve správním soudnictví. Stěžovatelčina argumentace předpokládá počítání lhůty podle ideálního stavu nehledě na stav faktický; takový přístup však nemá jakoukoliv oporu v právním řádu, ten naopak odráží faktický postup daňového řízení nehledě na jeho zákonnost a od tohoto postupu pak odvíjí běh lhůty pro stanovení daně v konkrétní věci. Počítání lhůty pro stanovení daně podle jakéhosi ideálního stavu by v jeho důsledku mělo za následek podstatné zvýšení míry právní nejistoty. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Stěžejní otázkou v projednávané věci je, zda napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno ve lhůtě pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud předesílá, že se takřka totožným případem zabýval v rozsudku ze dne 2. 2. 2021, č. j. 1 Afs 406/2020 - 33, přičemž dospěl k závěru, že rozhodnutí ve lhůtě pro stanovení daně vydáno bylo. Ústavní stížnost proti tomuto rozsudku odmítl Ústavní soud usnesením ze dne 11. 5. 2021, sp. zn. III. ÚS 901/21. Soud proto nemá důvod se od závěrů uvedených v odkazovaném rozsudku odchýlit.

[12] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu činí prekluzivní lhůta pro stanovení daně 3 roky. Odst. 2 téhož ustanovení obsahuje taxativní výčet právních skutečností, na jejichž základě dochází k prodloužení této lhůty o jeden rok za předpokladu, že nastanou během posledních 12 měsíců lhůty. Takovou skutečností je mj. oznámení rozhodnutí o stanovení daně [písm. b)] a oznámení rozhodnutí ve věci opravného či dozorčího prostředku [písm. d)].

[13] Podle stěžovatelky nemělo v důsledku oznámení platebního výměru ze dne 15. 11. 2016 dojít k prodloužení lhůty pro stanovení lhůty o rok, neboť správce daně neměl platební výměr stěžovatelce vůbec oznamovat, a doručení (oznámení) platebního výměru tak mělo vycházet z fikce stanovené v § 140 odst. 2 daňového řádu, podle něhož platí, že „[z]a den doručení platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně“.

[14] Stěžovatelčině argumentaci však v tomto ohledu nelze přisvědčit. Stěžovatelka má pravdu pouze v tom, že platební výměr sice neměl být vydán, neboť podala dne 24. 3. 2014 daňové přiznání řádně, a správce daně jí proto neměl vyměřit daň z moci úřední, a měl postupovat podle § 140 odst. 1 daňového řádu (platební výměr měl pouze založit do spisu). Nelze však odhlédnout od toho, že se správce daně od tohoto postupu odchýlil a platební výměr dle § 140 odst. 1 daňového řádu nevydal. Stěžovatelce muselo být nejpozději v okamžiku, kdy jí správce daně vyzval k odstranění vad podaného přiznání k dani, zřejmé, že platební výměr vydán nebyl, a tím pádem nemohl být ani doručen fikcí dle § 140 odst. 2 daňového řádu. Pokud tedy správce daně po podání daňového přiznání nevydal platební výměr dle § 140 odst. 1 daňového řádu, bylo jeho povinností každé jiné rozhodnutí o stanovení daně stěžovatelce oznámit, což se v případě platebního výměru vydaného z úřední povinnosti stalo dne 15. 11. 2016. Toto oznámení platebního výměru je tak nutné považovat za rozhodující z hlediska posouzení, zda byla splněna podmínka pro prodloužení propadlé lhůty ke stanovení daně, ačkoliv byl platební výměr v dalším řízení změněn pro svou nezákonnost (srov. shora citované usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 901/21).

[15] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že zruší-li soud rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením byla prodloužena lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a vrátí-li věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, i nadále zůstává lhůta pro stanovení daně prodloužena o jeden rok (srov. výše citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 239/2017 - 29). Uvedené neplatí pouze v případě, že bylo zrušené rozhodnutí toliko formálním úkonem účelově vydaným za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně.

[16] Obdobný závěr zajisté platí i pro účinky oznámení rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu – i kdyby tedy byl platební výměr ze dne 15. 11. 2016 zrušen v následném řízení, účinek spočívající v prodloužení lhůty pro stanovení daně by trval i nadále. V posuzované věci platební výměr zrušen nebyl, krajský soud výše citovaným rozsudkem č. j. 22 Af 104/2017 - 40 zrušil pouze rozhodnutí žalovaného. Ze soudního přezkumu sice vyplynulo, že platební výměr byl vydán nezákonně a neměl být stěžovateli oznamován, to ovšem neznamená, že by se na něj mělo pohlížet jako na rozhodnutí, které vůbec nemělo být vydáno. Takový postup by byl namíste v případě, že by byla vyslovena jeho nicotnost (srov. výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 239/2017 - 29, bod [18]). Tak tomu ovšem v posuzované věci nebylo – jak uvedl v rozsudku ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006 - 74, č. 1629/2008 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu: „*Nicotné rozhodnutí však není ‚běžným‘ rozhodnutím nezákonným, nýbrž ‚rozhodnutím‘, které pro jeho vady vůbec nelze za veřejněmocenské rozhodnutí správního orgánu považovat, a které není s to vyvolat veřejnoprávní účinky. Zatímco v případě ‚běžných‘ vad správních rozhodnutí se na tato, s ohledem na uplatnění zásady presumpce platnosti a správnosti správních aktů, hledí jako na rozhodnutí existující a způsobilá vyvolávat příslušné právní důsledky a působit tak na sféru práv a povinností jejich adresátů, v případě nicotných správních rozhodnutí se ani tato zásada neuplatní.*“ Daňový řád pak výslovně upravuje nicotnost v § 105 odst. 2 a uvádí tyto případy: rozhodnutí, k němuž nebyl správce daně vůbec příslušný [písm. a)], rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným [písm. b)], nebo rozhodnutí, jež je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně [písm. c)]. Platební výměr netrpěl žádnou z uvedených vad, pro které by jej bylo nutno považovat za nicotný.

pokračování

[17] Výše uvedený závěr o účincích platebního výměru, který správně neměl být vydán, a byl následně změněn žalovaným, ostatně potvrdil též Ústavní soud ve výše citovaném usnesení sp. zn. III ÚS 901/21, v němž konstatoval, že „*ačkoliv je později vydané rozhodnutí zrušeno či změněno z důvodu nezákonnosti, nelze připustit vyklad, který by pro takové vady zpětně popíral i způsobilost rozhodnutí vyvolávat účinky, které jsou s jeho vydáním spojeny. Optikou stěžovatelky by mělo být nezákonné rozhodnutí považováno de facto za neexistující; patrně včetně veškerých úkonů a řízení, které na jeho vydání navazovalo. Je však zřejmé, že takový vyklad je neudržitelný, jelikož by způsoboval porušení principu právní jistoty jak daňových subjektů, tak třetích osob a ostatně i správce daně. Do doby právní moci vydaného rozhodnutí či v některých případech až do skončení navazujícího řízení před správními soudy by totiž nebylo vůbec zřejmé, jak v daňovém řízení postupovat, zda paralelně neprovádět další úkony pro případ, že by bylo rozhodnutí v budoucnu zrušeno či změněno. Takové následky jsou však ve skutečnosti eliminovány zásadou presumpce platnosti a právnosti správních aktů, která se uplatní i v tomto případě. Tato zásada posiluje právě princip právní jistoty, kdy je nutné správní akt považovat za správný a platný již od jeho vydání až do okamžiku, kdy je zákonem stanoveným postupem prokázán opak. Rozhodnutí je proto způsobilé vyvolávat účinky, které jsou spojeny již s okamžikem jeho vydání či oznámení, neboť je považováno za správné a platné až do okamžiku jeho zrušení či změny z důvodu prohlášené nezákonnosti či jiné vady. Ostatně i správní orgán sám je vydaným rozhodnutím vázán a jeho změny může dosáhnout pouze zákonem stanoveným postupem.*“ Není tedy pochyb o tom, že platební výměr, byť nezákonný, byl s to lhůtu pro stanovení daně prodloužit.

[18] Podle názoru Nejvyššího správního soudu ani nelze platební výměr považovat za čistě formální úkon, resp. nelze stěžovatelce přisvědčit, že správce daně s jeho vydáním účelově vyčkával na posledních 12 měsících prekluzivní lhůty, aby mohlo následně dojít k jejímu prodloužení. Z předloženého správního spisu vyplývá, že značná část doby, po níž správce daně nic nekonal, byla zapříčiněna stěžovatelčinou žádostí o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání na základě výzvy podle § 145 odst. 1 daňového řádu. Poté, co správce daně dne 22. 9. 2014 stěžovatelku vyrozuměl o neúčinnosti podání a dne 8. 10. 2014 ji vyzval k podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014, stěžovatelka dne 23. 10. 2014 požádala o prodloužení lhůty, přičemž správce daně této žádosti vyhověl a lhůtu prodloužil. Stěžovatelce následně uplynula lhůta k podání daňového přiznání dne 30. 6. 2015. Dne 15. 11. 2016 pak správce daně vydal platební výměr. Správce daně sice mohl po marném uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání postupovat rychleji, podle Nejvyššího správního soudu však není prodleva mezi jednotlivými úkony natolik nepřiměřená, aby bylo možno shledat jeho postup účelovým. Délka nečinnosti správce daně je v nynějším případě sice o několik měsíců delší než v obdobném případě, který Nejvyšší správní soud řešil ve výše citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 406/2020 - 33, ani tak však dle názoru zdejšího soudu neznačí zjevnou snahu o prodloužení prekluzivní lhůty. Navíc vyčkávání s vydáním platebního výměru výhradně za účelem prodloužení prekluzivní lhůty v posuzované věci zcela postrádá smysl – správce daně svou faktickou nečinností před vydáním platebního výměru ztratil více času pro stanovení daně, než získal prodloužením prekluzivní lhůty.

[19] S ohledem na výše uvedené lze uzavřít, že krajský soud nepochybil, pokud dospěl k závěru, že v posuzované věci nebyla daň stanovena po uplynutí lhůty podle § 148 odst. 1 daňového řádu prodloužené podle § 148 odst. 2 písm. b) a d) daňového řádu.

V. Závěr a náklady řízení

[20] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[21] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Úspěšnému žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu

nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 1. července 2021

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu