



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **Punktum, spol. s r.o.**
sídlem Otická 758/19, 746 01 Opava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 7.5.2019 č.j. 18684/19/5300-22442-712448,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání výše uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž byl změněn platební výměr Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 11. 2016 č. j. 3454818/16/3216-50521-806282, ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014.
2. Žalobce namítl, že s tímto platebním výměrem nelze spojovat účinky podle § 148 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když daň jím nebyla „stanovena“, neboť tento platební výměr má (a od počátku i měl mít) účinky jen deklaratorní, nikoli konstitutivní. Platební výměr byl vydán účelově až na konci tříleté lhůty, ačkoli správci daně nic nebránilo, aby stejně postupoval dříve – správce daně vyjevil údajné pochybnosti již 28. 8. 2014. Žalobce dále uvedl, že je mu známa judikatura Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), avšak s odkazem na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 má za to, že pouze zákonné rozhodnutí může být úkonem ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu a může prodloužit prekluzivní lhůtu. Napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, protože se vůbec nevyjadřuje k prekluzi, přitom bylo vydáno déle než dva roky po uplynutí lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Daň musí být před uplynutím prekluzivní lhůty stanovena pravomocně, což se v tomto případě nestalo. Napadené rozhodnutí žalovaného je také vnitřně rozporné, nyní se tváří jako „deklaratorní platební výměr“ (pak ale stěží může být pravomocné v roce 2019), nebo je završením konstitutivního stanovení daně (pak ale nelze „měnit“ konstitutivní akt, který neexistuje, resp. neměl být vůbec vydán). Žalovaný měl podle žalobce zrušit platební výměr, a to ihned po právní moci rozsudku Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Af 101/2017, a vydat nový, správný „deklaratorní“ platební výměr.
3. Žalovaný ve vyjádření zdůraznil, že případná nečinnost správce daně předcházející úkonu podle § 148 odst. 2, 3 či 4 daňového řádu nemá vliv na účinky takového úkonu k prodloužení lhůty pro stanovení daně, odkázal k tomu na rozsudek NSS ze dne 8. 2. 2019 č. j. 5 Afs 40/2018-33. Pokud jde o zákonnost úkonu, žalovaný poukázal na rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018 č. j. 2 Afs 239/2017-29. K otázce prekluze se žalovaný nemusel výslovně vyjadřovat, když nebyla účastníkem řízení výslovně vznesena (odkaz na rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2010 č. j. 5 Afs 33/2010-55). Žalovaný ve vyjádření zrekapituloval časový postup v dané věci a uzavřel, že napadené rozhodnutí nabylo právní moci před uplynutím lhůty pro stanovení daně. K vnitřní rozpornosti žalovaný uvedl, že napadené rozhodnutí je v prvé řadě rozhodnutím o odvolání, jímž byl změněn platební výměr. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
4. Žalobce v replice doručené soudu 14. 9. 2020 setrval na názoru, že správní orgány jsou povinny uvádět výslovně v rozhodnutí, co vše mělo vliv na počítání prekluze. Tvrdil, že nečinnost žalovaného byla úmyslná, že se neřídil závazným právním názorem soudu. K tomu žalobce poukázal na vyjádření žalovaného z 26. 7. 2017, které připojil k replice. Ve zbytku zopakoval své myšlenky o vydání napadeného rozhodnutí po prekluzi a o rozdílech mezi deklaratorním a konstitutivním vyměřením daně.
5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

6. Z obsahu správních spisů soud zjistil, že žalobce podal dne 23. 4. 2014 přiznání k DPH za 1. čtvrtletí roku 2014, po výzvě k odstranění vad podání a opakovaném prodloužení lhůt k jejich odstranění konstatoval správce daně neúčinnost podání dne 7. 9. 2015 (žalobce neodstranil vady „spočívající ve formátu .PDF, přičemž Pokyn D-349 stanoví formát .XML“). Správce daně dne 24. 11. 2016 vyměřil žalobci podle § 147, § 139 odst. 1 a § 145 odst. 1 daňového řádu DPH za 1. čtvrtletí roku 2014 v částce 123 480 Kč (stejná částka, jakou žalobce uvedl v daňovém přiznání), s tím, že je splatná do 15 dnů ode dne nabytí právní moci platebního výměru. Žalobci byl platební výměr doručen dne 29. 11. 2016. Žalobce proti němu podal odvolání, které žalovaný zamítl dne 4. 7. 2017 (žalobci doručeno 13. 7. 2017). Žalobce podal žalobu a Krajský soud v Ostravě zrušil rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 20. 9. 2018 č. j. 22 Af 101/2017-69 (řízení u soudu probíhalo od 7. 9. 2017 do 19. 10. 2018, jak je soudu známo z úřední činnosti). Kasační stížnost žalovaného byla zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 20. 3. 2019 č. j. 9 Afs 383/2018-40 (řízení u soudu probíhalo od 31. 10. 2018 do 21. 3. 2019, jak krajský soud zjistil z veřejně přístupných informací o řízení na webových stránkách NSS). Napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2019 bylo žalobci doručeno dne 13. 5. 2019. Žalovaný změnil platební výměr ze dne 24. 11. 2016 tak, že původní výrokovou část nahradil vlastním textem, z něhož vyplývá, že žalobci vyměřil za 1. čtvrtletí roku 2014 daň z přidané hodnoty ve výši 123 480 Kč s tím, že vyměřená daň byla splatná v souladu s § 135 odst. 3 daňového řádu. Z obsahu rozhodnutí vyplývá, že žalovaný se řídil právním názorem vysloveným ve výše uvedeném rozsudku NSS, a tudíž vyměřil daň na základě žalobcova daňového přiznání ze dne 23. 4. 2014.
7. Krajský soud má s ohledem na výše popsany průběh daňového řízení za to, že původním platebním výměrem z 24. 11. 2016 byla žalobci daň stanovena (tj. vyměřena z moci úřední – srov. § 139 odst. 1 a § 147 daňového řádu), a to v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, takže nastaly účinky podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Pokud jde o tvrzenou (záměrnou) nečinnost správce daně, žalobce poukazoval na vyjádření žalovaného, které se však týkalo zjevně jiné věci (řízení o DPH za 1. čtvrtletí roku 2013 u téhož daňového subjektu), soud proto neprováděl dokazování tímto vyjádřením. Obecně lze spolu s žalovaným poukázat na rozsudek NSS ze dne 8. 2. 2019 č. j. 5 Afs 40/2018-33, který vyslovil, že pokud tvrzená nečinnost daňových orgánů nezpůsobila překročení lhůty pro stanovení daně, lze ji z hlediska běhu lhůty a jejího prodloužování shledat nepodstatnou. K tezi, že pouze zákonné rozhodnutí může prodloužit lhůtu ke stanovení daně, soud uvádí, že nemá důvod odchýlit se od ustálené judikatury NSS, kterou ostatně žalobce zná a sám ji citoval v žalobě. V daném případě podle názoru soudu rozhodně nelze označit vydání platebního výměru za úkon toliko formální, jehož účelem by bylo prodloužení lhůty pro stanovení daně (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018 č. j. 2 Afs 239/2017-29).
8. Podle § 116 odst. 2 daňového řádu, v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí. V daném případě žalobce v odvolání proti platebnímu výměru ze dne 24. 11. 2016 navrhoval, aby žalovaný vydaný platební výměr změnil ohledně data vyměření daně a odkazu na právní předpisy. Věcně namítal, že daň mu měla být vyměřena postupem podle § 140 odst. 1 daňového řádu, a v takovém případě v něm mělo být uvedeno datum vyměření podle § 140 odst. 2 daňového řádu. Dále uvedl, že správce daně účelově otálel a vytvářel si tak „ev. podmínky pro použití § 148 odst. 2 daňového řádu a prodloužení prekluze“. Soud má za to, že žalobce v odvolání neuplatnil námitku vyměření daně po zákonem stanovené lhůtě, ale zmiňoval § 148 odst. 2 daňového řádu v souvislosti

s tvrzenou nečinností správce daně. Žalovaný se proto v odůvodnění napadeného rozhodnutí nemusel výslovně věnovat otázce prekluze, zde soud souhlasí s žalovaným a jeho odkazem na judikaturu NSS (viz bod 3 tohoto rozsudku). Také podle názoru soudu nedošlo k překročení lhůty pro vyměření daně. Platební výměr z 24. 11. 2016 byl vydán a doručen v základní tříleté lhůtě podle § 148 odst. 1 daňového řádu a zároveň byly splněny podmínky § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu pro prodloužení lhůty o 1 rok, tj. do 25. 4. 2018. První odvolací rozhodnutí bylo žalobci doručeno 13. 7. 2017, takže lhůta byla opět prodloužena o 1 rok v souladu s § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu do 25. 4. 2019. Lhůta poté neběžela po dobu soudních řízení (celkem 549 dnů = více než 18 měsíců) a napadené rozhodnutí žalovaného bylo žalobci doručeno 13. 5. 2019, tedy necelý měsíc poté, kdy by uplynula posledně prodloužená lhůta, pokud by nedošlo k jejímu stavení. Daň byla tedy pravomocně vyměřena před uplynutím prekluzivní lhůty.

9. Soud nesdílí žalobcův názor ohledně namítané „vnitřní rozpornosti“ napadeného rozhodnutí. Platebním výměrem v roce 2016 byla daň vyměřena z moci úřední (§ 147 odst. 1, 3 daňového řádu). V roce 2019 byl tento platební výměr změněn, což je umožněno § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Platební výměr zcela jasně existoval, a pokud jde o námitku, že „neměl být vůbec vydán“, soudu nepřísluší domýšlet za žalobce, zda tím míní nezákonnost platebního výměru (která byla ostatně předmětem rozsudků soudů uvedených v bodě 6 tohoto rozsudku) nebo snad jeho nicotnost, když k tomu žalobce nenamítl nic konkrétního. Pouze obecně lze říci, že platební výměr byl vydán příslušným správním orgánem, správnou formou, neukládal neuskutečnitelné plnění, ani netrpěl žádnou tak závažnou vadou, jejímž následkem by byla nicotnost. Pokud jde o právní moc rozhodnutí, zde soud odkazuje na podmínky podle § 103 odst. 1 ve spojení s § 101 odst. 5 daňového řádu, a uzavírá, že byly v daném případě splněny.
10. Krajský soud neshledal žádný z žalobních bodů důvodným, proto žalobu zamítl v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s.
11. Procesně úspěšnému žalovanému (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) nevznikly v řízení žádné náklady převyšující jeho běžnou činnost, soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve II. výroku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 24. září 2020

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu