



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **EDHESSA, s. r. o.**
sídlem Biskoupky č. p. 33, PSČ 664 91
zastoupen advokátkou JUDr. Kateřinou Tomkovou, advokátkou
sídlem Biskoupky č. p. 33, PSČ 664 91

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2018, č. j. 53741/18/5300-21443-702551, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

Žalobní body:

1. Žalobkyně se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 14. 1. 2019 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2018, č. j. 53741/18/5300-21443-702551 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 4. 2018 o zastavení řízení zahájeného podáním dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009. Současně žalobkyně navrhla zrušení prvostupňového rozhodnutí.
2. Jediným důvodem pro zastavení řízení bylo zmeškání zákonné lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání k DPH z důvodu marného uplynutí subjektivní lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně již v odvolání s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 – 73 namítala neuplynutí konečné desetileté prekluzivní lhůty, což je podle tohoto rozhodnutí pro posouzení včasnosti podání dodatečného daňového přiznání stěžejní. S námitkou žalobkyně se žalovaný nijak nevypořádal a napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné. Objektivní lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009 přitom dosud neuplynula ani podle staré úpravy, ani podle úpravy nové, proto bylo dodatečné daňové přiznání podáno včas.

Stanovisko žalovaného

3. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Zopakoval argumentaci z napadeného rozhodnutí a uvedl, že subjektivní lhůta pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období uplynula dne 18. 9. 2017, dodatečné daňové přiznání bylo u správce daně podáno dne 17. 3. 2018, důsledkem čehož je zastavení řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

Posouzení krajským soudem:

4. Krajský soud ve věci rozhodl dne 27. 8. 2019 rozsudkem pod č. j. 25 Af 3/2019 – 18 tak, že napadené rozhodnutí zrušil a uložil žalovanému vypořádat se s námitkou neuplynutí objektivní lhůty, což byla stěžejní odvolací námitka žalobkyně a žalovaný se s ní nevypořádala ani implicitně. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 17. 4. 2020 č. j. 4 Afs 375/2019 – 21 uvedený rozsudek krajského soudu zrušil, neboť potvrdil-li žalovaný rozhodnutí I. stupně právě z důvodu, že subjektivní lhůta stanovená v § 148 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) marně uplynula, vyjádřil názor, že podání dodatečného daňového přiznání bylo opožděné z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty, přičemž stačilo uplynutí subjektivní lhůty a nebylo třeba, aby současně uplynula i lhůta objektivní.
5. Krajský soud opakuje, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Skutkový stav:

6. Z daňového spisu krajský soud zjistil, že žalobkyně podala dne 24. 2. 2009 řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009, v němž uplatnila nadměrný odpočet. Po provedeném vytykáčím řízení správce daně rozhodl platebním

výměrem o stanovení daňové povinnosti, který jí byl doručen dne 29. 6. 2011. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání dne 15. 7. 2011, které žalovaný zamítl dne 3. 12. 2012. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně ke Krajskému soudu v Brně dne 31. 1. 2013 žalobu, který ji zamítl dne 10. 7. 2014 rozsudkem č. j. 62 Af 8/2013 – 56. Proti rozsudku Krajského soudu v Brně podala žalobkyně kasační stížnost dne 5. 8. 2014, kterou Nejvyšší správní soud usnesením č. j. 5 Afs 130/2014 – 13 z 10. 10. 2014 odmítl. Žalobkyně podala ústavní stížnost k Ústavnímu soudu dne 19. 12. 2014, kterou tento dne 8. 1. 2016 odmítl.

7. Žalobkyně podala dne 17. 3. 2018 dodatečné daňové přiznání na snížení daňové povinnosti, o kterém rozhodl správce daně dne 20. 4. 2018 zastavením řízení.
8. V odvolání ze dne 27. 4. 2018 žalobkyně nesouhlasila se závěrem správce daně, vystaveným na marném uplynutí subjektivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Poukázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010 č. j. 7 Afs 20/2007 - 73 a dovolávala se toho, že rozhodující je, že dosud neuplynula objektivní desetiletá prekluzivní lhůta, a dodatečné daňové přiznání bylo proto podáno včas.
9. O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, ve kterém podrobně rozebral běh subjektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně a řízení zastavil podle ustanovení § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu pro její uplynutí. K běhu lhůty objektivní lhůty a dopadům (ne)uplynutí této lhůty na včasnost podání dodatečného daňového přiznání se žalovaný výslovně nevyjádřil.

K žalobní námitce včasnosti podání dodatečného daňového přiznání:

10. Žalobkyně v žalobě zopakovala svou odvolací námitku, že objektivní lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009 neuplynula ani podle staré právní úpravy, ani podle právní úpravy nové, a proto bylo dodatečné daňové přiznání podáno dne 17. 3. 2018 včas; dovolávala se přitom usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 – 73.
11. Oprávnění daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší upravuje § 141 odst. 2 první věta daňového řádu takto: *daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši.* Lhůtou podle odstavce prvního je lhůta pro stanovení daně: *zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku ubravit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně.*
12. Pro právo podat dodatečné daňové přiznání je tak stěžejní, zda ještě běží lhůta pro stanovení daně. Ta v posuzovaném případě počala běžet před účinností daňového řádu a vztahuje se na ní přechodné ustanovení v § 264 odst. 4 věta první daňového řádu, *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován.*
13. Zákon č. 337/1992 Sb., o daních a poplatcích (dále jen „ZSDP“) upravoval lhůtu pro vyměření daně v § 47 odst. 1 takto: *pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové*

povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období. Podle odstavce 2 téhož ustanovení, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

14. Daňový řád nabyl účinnosti k 1. 1. 2011. K jeho účinnosti neuplynula ani tříletá subjektivní ani desetiletá objektivní lhůta pro vyměření (doměření) daně podle § 47 odst. 1 ZSDP, když konec tříleté lhůty by byl 31. 1. 2012. Lhůta pro vyměření daně se tak posuzuje podle ustanovení daňového řádu pro lhůty pro stanovení daně, když počátek jejího běhu dne 31. 1. 2009 zůstal zachován i pro stanovení počátku běhu lhůty pro stanovení daně. Daňový řád v § 148 odstavci prvním stanoví subjektivní prekluzivní lhůtu pro stanovení daně v délce tří let, v pátém odstavci pak objektivní lhůtu desetiletou, přičemž na rozdíl od zákona o daních a poplatků obsahuje podrobnou úpravu prodloužení, přerušení a stavění běhu subjektivní lhůty některými jednoznačně definovanými skutečnostmi, uvedenými v § 148 odst. 2, 3 a 4. S podáním dodatečného daňového přiznání v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty spojuje v § 148 odst. 2 písm. a) prodloužení lhůty. Tato úprava má za následek praktickou eliminaci situace, na kterou Nejvyšší správní soud reagoval v žalobkyní poukazovaném usnesení rozšířeného senátu z 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73. Podle zákona o daních a poplatků měl na běh subjektivní prekluzivní lhůty vliv pouze *úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení*, pokud jej učinil správce daně před jejím uplynutím a daňový subjekt byl o tomto úkonu zpraven (viz § 47 odst. 2 ZSDP). Mohlo se tak stát, že by prekluzivní lhůta uplynula bez ohledu na podání dodatečného daňového přiznání ve prospěch daňového subjektu. Nejvyšší správní soud proto dovodil, že „[j]ak již konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 - 60, publikovaném pod č. 1438/2008 Sb. NSS, vedle subjektivní lhůty podle § 41 odst. 1 daňového řádu se na podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň nebo vyšší daňovou ztrátu vztahuje též objektivní propadná lhůta pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 daňového řádu, ovšem s možností, aby došlo k přerušení běhu této lhůty úkony správce daně předcházejícími podání dodatečného daňového přiznání (např. zahájení daňové kontroly), pokud splňují požadavky § 47 odst. 2 daňového řádu. I zde tedy daňový řád stanoví zvláštní objektivní lhůtu, tentokrát pro podání dodatečného daňového přiznání ve prospěch daňového subjektu. Opět by dle názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu odporovalo smyslu této zvláštní úpravy, pokud by i při zachování této lhůty nebylo možné řízení o dodatečném daňovém přiznání řádně dokončit (tj. případně stanovit daň v nové výši) z toho důvodu, že by až v průběhu tohoto řízení došlo k uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu. I zde tedy musí platit, že se v takovém případě lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu již na další řízení o dodatečném daňovém přiznání neuplatní a toto řízení bude časově omezeno pouze zbývajících částí desetileté lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Obdobně to ovšem musí být i v případě řízení o dodatečném daňovém přiznání na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší, které je omezeno pouze subjektivní lhůtou podle § 41 odst. 1 daňového řádu a dále lhůtou podle § 47 odst. 2 daňového řádu“ (zdůraznění podtržením provedl krajský soud).
15. Nejvyšší správní soud tak ani na podkladě zákona o správě daní a poplatků nevyločil vliv uplynutí subjektivní lhůty pro vyměření daně na právo daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší. Pouze vyslovil pro případ, kdyby tato lhůta

skončila v průběhu řízení zahájeném takovým dodatečným daňovým přiznáním, že se v takovém případě lhůta neuplatní a řízení bude časově omezeno pouze zbývajícím částí desetileté lhůty, neboť by to odporovalo smyslu této zvláštní úpravy. Taková situace však v posuzované věci nenastala. Subjektivní lhůta stanovení daně žalobkyni neskončila v průběhu řízení o dodatečném daňovém přiznání, ale uplynula před jeho podáním dne 18. 9. 2017, když jej žalobkyně podala až 17. 3. 2018. Zda ještě zbývá část objektivní lhůty, není pro posouzení věci relevantní. Má – li žalobkyně za to, že možnost podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší je omezena pouze objektivní desetiletou prekluzivní lhůtou pro stanovení daně, pak takový závěr nemá oporu ani v daňovém řádu, ani v citovaném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 20/2007 – 73.

16. Podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, *správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže nelze v řízení pokračovat z důvodů, které stanoví zákon*. Vzhledem k tomu, že stanovení daně na základě žalobkyní podaného dodatečného daňového přiznání brání uplynulá prekluzivní lhůta, nelze v řízení tímto dodatečným daňovým přiznáním zahájeném pokračovat a jde o situaci podřaditelnou pod citovaný § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Žalovaný proto správně potvrdil rozhodnutí správce daně o zastavení řízení.
17. Žaloba tak není důvodná a krajský soud ji proto zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
18. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 3. června 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu