



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobkyně: **ARGO BOHEMIA, s.r.o.**, IČO: 25501071
se sídlem náměstí Winstona Churchilla 1800/2, 130 00 Praha 3

zastoupena Censitio s.r.o., oprávněnou poskytovat daňové poradenství
se sídlem Ratajova 1113/8, 148 00 Praha 4

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2017, č. j.: 49633/17/5100-41457-712281,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Stručné vymezení věci

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 2. 2017, č. j.: 1354678/17/2003-52521-105891, jímž bylo zastaveno doměřovací řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2008, a to tak, že část textu výroku rozhodnutí správce daně ve znění „*Shora uvedený správce daně podle ust. § 106 odst. 1 písm. b)*“ nahradil textem „*Shora uvedený správce daně podle ust. § 106 odst. 1 písm. e)*“. Ve zbytku žalovaný rozhodnutí správce daně potvrdil.
2. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplynulo, že žalobkyně podáním ze dne 29. 9. 2016, došlým správci daně dne 5. 10. 2016, uplatnila dodatečné daňové přiznání

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

k DPH za období březen 2008 a červenec 2008 [pozn. soudu: v tomto rozsudku je řešena pouze otázka dodatečného daňového přiznání za období červenec 2008, otázka dodatečného daňového přiznání za období březen 2008 je řešena v sp. zn. 9 Af 1/2018] (dále též „DDP nebo dodatečné daňové přiznání“) na daň nižší, než je posledně známá daň. Za den zjištění rozdílu proti poslední známé dani uvedla den 29. 9. 2016 s tím, že nesprávně odvedla daň za plnění, které reálně neuskutečnila. Tato skutečnost vyplývá z rozsudku Vrchního soudu v Olomouci ze dne 7. 4. 2016, č. j. 5 Cmo 31/2016-211, v právní moci dne 12. 7. 2016, ve věci sporu žalobkyně se společností ČD Cargo a.s., v němž Vrchní soud v Olomouci konstatoval, že pohledávky vyúčtované žalobkyní společnosti ČD Cargo a.s. na základě 4 faktur nemají reálný podklad. Za tyto faktury však žalobkyně v minulosti odvedla DPH. Správce daně rozhodl o zastavení doměřovacího řízení, neboť v řízení není možné pokračovat pro zjevnou nepřipustnost podání dle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), spočívající v pozdním podání dodatečného daňového přiznání. O odvolání, v němž žalobkyně namítala obdobně jako v podané žalobě, rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím tak, že výrok rozhodnutí správce daně částečně změnil, jak je uvedeno výše, ve zbytku jeho rozhodnutí potvrdil. V odůvodnění svého rozhodnutí shrnul skutkový stav, jeho právní posouzení a vypořádal se s jednotlivými odvolacími námitkami, které žalobkyně uplatnila (bod 5 až 35), přičemž věcně plně přisvědčil stanovisku správce daně. K tomu odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) a odbornou literaturu.

II. Argumentace žalobkyně

3. Žalobkyně v žalobě brojila proti závěru žalovaného a správce daně, podle nichž bylo dodatečné daňové přiznání podáno opožděně po uplynutí lhůty podle § 141 odst. 2 ve spojení s § 141 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně nesouhlasila s posouzením subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání a měla za to, že byla oprávněna podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší po celou dobu běhu objektivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu.
4. *První žalobní námitka* směřovala proti samotné existenci subjektivní promlčecí lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší podle § 141 odst. 2 daňového řádu, který co do lhůty odkazuje na odst. 1 stejného ustanovení. Podle žalobkyně subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší dle § 141 odst. 2 daňového řádu není stanovena. Pokud daňový řád v § 141 odst. 1 hovoří o lhůtě, jedná se o lhůtu objektivní, která podle tohoto ustanovení trvá, dokud běží lhůta pro stanovení daně. Podle žalobkyně tak oprávnění k podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší existuje po celou dobu běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Tento výklad považovala žalobkyně za jediný souladný s cílem správy daní, spočívajícím ve správném zjištění a stanovení daní. Svou argumentaci podpořila citací z Důvodové zprávy k § 141 odst. 2 daňového řádu (dále též „DZ“), v níž zdůraznila především úsek konstatující, že lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání je v daňovém řádu oproti dosavadní právní úpravě prodloužena na stejnou dobu, po kterou trvá povinnost podávat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň vyšší. Dále k této žalobní námitce uvedla citace z komentářové literatury.
5. Ve *druhé žalobní námitce* k charakteru lhůty vyjádřila přesvědčení, že i pokud by subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání dle § 141 odst. 2 daňového řádu existovala, jednalo by se o lhůtu pořádkovou, nikoli lhůtu prekluzivní, jak tvrdil žalovaný. Stejný závěr lze dle žalobkyně odvodit i z DZ. Vzhledem k tomu, že lhůta, v níž

je subjekt oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, je totožná se lhůtou, v níž je subjekt povinen podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší, má žalobkyně za to, že prekluzivní charakter lhůty by byl absurdní a odporoval by smyslu a cíli správy daně, neboť v případě prekluzivní lhůty by se subjekt povinný dodatečně přiznat daň vyšší, mohl z této povinnosti vyvinut úmyslným zmeškáním lhůty. Žalobkyně uvedla, že judikatura NSS, na kterou mimo jiné žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal, není na řešený případ aplikovatelná, neboť se vztahuje k předchozí právní úpravě, která se od současné liší. Subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání je dle žalobkyně lhůtou pořádkovou a slouží k určení okamžiku vyměření daně podle § 144 daňového řádu a k určení včasnosti podání dodatečného daňového přiznání, což podle názoru žalobkyně vyplývá přímo z § 144 odst. 2 daňového řádu, který počítá s vyměření daně i přes opožděné podání dodatečného daňového přiznání. Žalobkyně tak shrnula, že i v případě zmeškání lhůty její právo na podání dodatečného daňového přiznání nezaniklo.

6. *Třetí žalobní námitkou* žalobkyně namítala, že subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání počala běžet dnem 12. 7. 2016, kdy byl právnímu zástupci žalobkyně doručen rozsudek Vrchního soudu (dále jen „rozsudek“), a marně uplynula posledním dnem měsíce srpna 2016. Žalobkyně upozornila, že rozsudek byl daného dne doručen pouze právnímu zástupci, nikoli žalobkyni samotné, a že otázka dalšího postupu po doručení rozsudku není triviální, neboť podání dodatečného daňového přiznání není jedinou možnou reakcí na nastalý stav. Podle žalobkyně bylo nutné konzultovat další postup s odborníkem, na základě jehož doporučení bylo teprve možné jednat. Žalobkyně si proto nechala vypracovat stanovisko daňové poradkyně, které obdržela dne 27. 9. 2016, a na jeho základě podala dne 29. 9. 2019 dodatečné daňové přiznání. Žalobkyně uvedla, že v porovnání s rychlostí rozhodování prvostupňového správce daně i žalovaného nelze její reakci na vydání rozsudku považovat za liknavou. Žalobkyně dále stejně jako v odvolání proti rozhodnutí správce daně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 24/2016-40, v němž byla dle jejího názoru řešena obdobná procesní situace, a kde Nejvyšší správní soud řízení pro zmeškání subjektivní lhůty nezastavil. Argumentaci žalovaného, že Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku otázku běhu subjektivní lhůty vůbec neřešil, žalobkyně nepřisvědčila, když uvedla, že k prekluzi musí soud přihlédnout i ex offio. Závěrem žalobkyně v rozporu s podaným dodatečným daňovým přiznáním uvedla, že dnem zjištění důvodu pro jeho podání byl den 27. 9. 2016, kdy se seznámila se stanoviskem daňové poradkyně. Subjektivní lhůta pro podání by v tom případě uplynula až posledním dnem měsíce října 2016, proto bylo dodatečné daňové přiznání podáno včas.
7. Žalobkyně navrhl, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Argumentace žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul skutkový stav věci a dosavadní průběh řízení o dodatečném daňovém přiznání žalobkyně, právní úpravu, která na spornou otázku dopadá.
9. K *první žalobní námitce* žalovaný poukázal na zákonnou úpravu § 141 odst. 2 ve spojení s § 141 odst. 1 daňového řádu, podle které je při podání dodatečného daňového přiznání daňový subjekt vázán subjektivní a objektivní lhůtou. Ustanovení § 141 odst. 2 daňového řádu odkazuje na subjektivní lhůtu obsaženou v odstavci 1 stejného ustanovení, nikoli na

lhůtu objektivní, kterou odstavec 1 též stanoví. Tento závěr žalovaný vyvodil z jazykového výkladu, z něhož je patrné, že povinnost či oprávnění se váže právě k subjektivní lhůtě a objektivní lhůta je dalším časovým ohraničením vyplývajícím z podstaty lhůty pro stanovení daně. Svou argumentaci žalovaný podpořil též citací z komentářové literatury. Žalovaný tedy nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání neexistuje.

10. Žalovaný nesouhlasil ani s *druhou žalobní námitkou*, týkající se charakteru subjektivní lhůty. Dle názoru žalovaného ve věci není sporná otázka běhu a prekluzivního charakteru objektivní lhůty pro podání dodatečného přiznání, žalovaný však má za to, že v rámci této objektivní lhůty běží daňovému subjektu také lhůta subjektivní, která je dle jeho názoru též lhůtou prekluzivní. Počátek subjektivní lhůty je přitom dle žalovaného vázán na okamžik, kdy daňový subjekt zjistí existenci důvodů pro uplatnění práva podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší. Skončí-li běh jedné ze lhůt, právo daňového subjektu podle žalovaného zanikne bez ohledu na druhou lhůtu. Prekluzivní charakter subjektivní lhůty vyvodil žalovaný též z judikatury NSS, dále z nemožnosti lhůtu prodloužit ve smyslu § 36 daňového řádu ani ji navrátit v předešlý stav ve smyslu § 37 daňového řádu, když její navrácení v předešlý stav je v § 4 písm. c) daňového řádu výslovně vyloučeno. Žalovaný tak konstatoval, že v případě marného uplynutí subjektivní lhůty je nutné zastavit řízení, z čehož dovodil, že konec subjektivní lhůty je absolutní, a tudíž jde o lhůtu prekluzivní. Žalovaný též opětovně odkázal na závěry judikatury NSS, vztahující se k předchozí právní úpravě, že subjektivní lhůta je lhůtou propadnou, a vyslovil nesouhlas s tvrzením žalobkyně, že tuto judikaturu nelze aplikovat na řešený případ, neboť ten se řídí současnou právní úpravou. Dle žalovaného je však současná právní úprava prakticky totožná s úpravou předešlou, obsaženou v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a je tak možné dosavadní judikaturu na případ použít. Žalovaný nespatořoval v prekluzivním charakteru subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání rozpor s účelem a cílem správy daně, neboť prvostupňový orgán i sám žalovaný postupoval v souladu se zákonem.
11. Ke *třetímu žalobnímu bodu* žalovaný konstatoval, že doručení rozsudku Vrchního soudu v Olomouci právnímu zástupci žalobkyně, nikoli samotné žalobkyni, počátek běhu subjektivní doby nikterak neovlivnil. K tomu poukázal na obecnou právní zásadu, že zastoupením vznikají práva a povinnosti přímo zastoupenému. Proto měl žalovaný za to, že dnem doručení rozsudku právnímu zástupci žalobkyně byl tento rozsudek doručen i žalobkyni, čímž počala běžet subjektivní lhůta k podání dodatečného daňového přiznání. Pokud se týká složitosti otázky dalšího právního postupu po doručení rozsudku, je skutečností určující počátek běhu subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání okamžik zjištění existence důvodu pro jeho podání. Vzhledem k tomu, že v rozsudku byly jasně specifikovány faktury, na jejichž základě byla žalobkyně oprávněna dodatečné daňové přiznání podat, zjistila žalobkyně důvod pro jeho podání již doručením rozsudku. Okamžik zhodnocení skutkových okolností, o kterých se doručením rozsudku žalobkyně dozvěděla, není pro běh subjektivní lhůty relevantní. Závěrem se žalovaný ohradil proti tvrzení žalobkyně o jeho liknavosti, přičemž poukázal na skutečnost, že soudní spor mezi žalobkyní a společností ČD Cargo, a.s. ohledně sporných faktur trval téměř 7 let, žalobkyně tedy měla dostatek času na to, aby se obeznámila s dopady případné prohry sporu, a to i z hlediska daňových důsledků.

12. Žalovaný uzavřel, že subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší trvala do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž žalobkyně zjistila důvody pro podání tohoto daňového přiznání, uplynula tedy posledním dnem měsíce srpna 2016, protože bylo dodatečné daňové přiznání žalobkyní podáno opožděně.
13. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

IV. Replika žalobkyně

14. Žalobkyně v replice nesouhlasila s vyjádřením žalovaného a měla za to, že je (např. v bodě [19]) v přímém rozporu se zněním důvodové zprávy k daňovému řádu. Uvedla, že se žalovaný jak ve vyjádření, tak v napadeném rozhodnutí, nedostatečně vypořádal s argumentací ohledně důvodové zprávy, v čemž žalobkyně spatřuje rozpor s § 116 odst. 2 daňového řádu. Opětovně též poukázala na to, že se žalovaným použitá judikatura vztahuje k dřívější právní úpravě.
15. Žalobkyně zároveň požadovala, zjistí-li se, že je důvodová zpráva v rozporu se zněním zákona, postup podle § 35 odst. 3 daňového řádu, resp. dle zásady *in dubio pro mitius*, tedy aby byla lhůta pro pochybnosti považována za zachovanou.

V. Vyjádření žalovaného k replice žalobkyně

16. Žalovaný ve svém vyjádření k replice žalobkyně poukázal na skutečnost, že v žalobě nedostatečné vypořádání se s argumentací žalobkyně nenamítala. V této souvislosti upozornil na ustanovení § 71 odst. 2 věty třetí zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), podle něhož lze žalobu rozšířit o další žalobní body pouze ve lhůtě pro podání žaloby, žalobu lze přitom podat do dvou měsíců ode dne oznámení rozhodnutí žalobci. Žalovaný konstatoval, že v době vydání repliky již nebylo možné žalobu doplnit, její doplnění je tak opožděné a proto nepřípustné, protože by k němu soud neměl dle žalovaného přihlížet.
17. Žalovaný se přesto ke zmíněnému porušení § 116 odst. 2 daňového řádu uvedl, že se v napadeném rozhodnutí s námitkou, která byla podpořena důvodovou zprávou k daňovému řádu, dostatečně vypořádal, když podrobně odůvodnil svůj závěr ohledně subjektivního charakteru lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Skutečnost, že žalovaný nereagoval explicitně na argumentaci důvodovou zprávou, mu nelze přičítat k tíži, neboť se vypořádal s námitkou, která na DZ odkazovala, není proto třeba vyjadřovat se ke každému argumentu zvlášť. K tomuto závěru žalovaný odkázal též na ustálenou judikaturu správních soudů.
18. K žalobkyní zmiňovanému bodu [19] vyjádření uvedl, že v tomto bodě citoval z komentářové literatury. Co do otázky použitelnosti dosavadní judikatury uváděné v napadeném rozhodnutí odkázal žalovaný na toto rozhodnutí, stejně jako na své vyjádření k žalobě.
19. K požadavku žalobkyně na zachování lhůty podle § 35 odst. 3 daňového řádu konstatoval, že důvodová zpráva k daňovému řádu není v rozporu s tímto zákonem, pouze ji žalobkyně nesprávně interpretovala. Postup podle § 35 odst. 3 daňového řádu lze dle DZ k tomuto ustanovení využít v případě, kdy existují pochybnosti o tom, zda bylo podání učiněno ve lhůtě či nikoli, takové pochybnosti nastanou zejména v případě absence důkazního prostředku o podání písemnosti u provozovatele poštovních služeb. V řešeném případě však není sporu o tom, kdy bylo dodatečné daňové přiznání podáno, protože na něj nelze daný postup aplikovat.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

20. Soud o věci jednal podle ust. § 51 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobkyně po ústním jednání ve věci sp. zn. 9 Af 1/2018 souhlasila s projednáním této věci v nepřítomnosti účastníků řízení s tím, že soud vezme v úvahu její doplnění argumentace při ústním jednání ve věci 9 Af 1/2018, soud proto pořídil kopii tohoto jejího podání, připojil ji ke spisu a zabýval se jí, jak bude uvedeno níže. Důkazy žalobkyně nenavrhovala, soud o nich proto nerozhodoval.
21. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán. Vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 věta první s. ř. s.).
22. Žaloba není důvodná.
23. Soud při posouzení vyšel z následující právní úpravy:
24. Podle ustanovení § 141 odst. 1, 2 daňového řádu v rozhodném znění (1) *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 uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.* (2) *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; v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně.*
25. Soud předně uvádí, že o věci uvažil obdobně jako ve věci sp. zn. 9 Af 1/2018.
26. Zabýval se tak nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí pro nevypořádání v odvolání uplatněného poukazu žalobkyně na DZ, jak žalobkyně tvrdila v replice k vyjádření žalovaného. Soud k této námitce přihlédl, ač byla uplatněna po zákonné lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s.ř.s. ve spojení s § 72 odst. 1 téhož zákona), ex offio a neshledal ji důvodnou. Z obsahu odůvodnění žalovaného rozhodnutí a spisového materiálu totiž ověřil, že se žalovaný při své argumentaci k třetímu bodu odvolání výslovně k žalobkyni zmíněné Důvodové zprávě sice nevyjadřuje, z jeho obsáhle, určité a srozumitelně pojednaného stanoviska k odvolací námitce ve věci lhůty dle § 141 odst. 1, 2 daňového řádu je však nadevší pochybnost zřejmé, jaké důvody jej k jeho závěrům vedly. Soud na tomto místě na jeho argumentaci pro stručnost odkazuje (bod 23 až 30 rozhodnutí žalovaného) a uzavírá, že důvody pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí neshledal. Pro úplnost soud poukazuje na ustálenou judikaturu NSS, podle které je podstatné, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení, přičemž vypořádat námitky může i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje svůj, od názoru žalobce odlišný, názor, který přesvědčivě zdůvodní. Absence odpovědi na veškeré argumenty tedy nezpůsobuje automaticky nezákonnost nebo nepřezkoumatelnost rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS č. j. 8 Afs 71/2012-161 či rozsudek NSS č. j. 9 Afs 70/2008-13). Jestliže tedy žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně nekomentoval v odvolání zmíněnou DZ, nezaložil tím nepřezkoumatelnost svého rozhodnutí.
27. V replice k vyjádření žalovaného se žalobkyně dále (nově) domáhala postupu podle § 35 odst. 3 daňového řádu. Touto novotou se soud nezabýval, neboť byla uplatněna po

uplynutí zákonem stanovené lhůty pro podání žaloby dle shora již zmíněného ust. § 71 odst. 2 s.ř.s, podle kterého *„K žalobě žalobce připojí jeden opis napadeného rozhodnutí. Žalobce může kdykoli za řízení žalobní body omezit. Rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.“* ve spojení s ust. § 72 odst. 1 téhož zákona, kde se uvádí *„Žalobu lze podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou.“*

28. K jednotlivým žalobním bodům soud uvádí:
29. Soud nevěšel na *první žalobní námitku* žalobkyně, již byla rozporována samotná existence subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší podle ustanovení § 141 odst. 2 daňového řádu ve spojitosti s § 141 odst. 1 téhož zákona. Soud přisvědčuje právnímu názoru žalovaného, že § 141 odst. 1 daňového řádu vymezuje jak lhůtu objektivní, tak lhůtu subjektivní. Subjektivní lhůta přitom počíná běžet okamžikem zjištění rozdílu mezi daní, která má být skutečně odvedena, a poslední známou daní, a končí uplynutím posledního dne měsíce následujícího po měsíci, v němž ke zjištění rozdílu došlo. Existence subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání a délka jejího běhu vyplývá přímo ze znění zákonného ustanovení a z jeho jazykového výkladu. Jestliže zákon váže povinnost, resp. u postupu dle § 141 odst. 2 daňového řádu oprávnění, k podání dodatečného daňového přiznání k okamžiku zjištění rozhodných okolností, a stanoví-li ve stejné větě ke splnění této povinnosti či oprávnění lhůtu, jedná se o lhůtu subjektivní, neboť k jejímu běhu je rozhodný okamžik, kdy subjekt rozhodné okolnosti zjistil (tedy nikoli okamžik, kdy rozhodné okolnosti nastaly, což by byl rozhodný okamžik pro běh objektivní lhůty). Objektivní lhůta podle věty druhé § 141 odst. 1 daňového řádu pak vymezuje nejzazší možný termín pro podání dodatečného daňového přiznání, kterým je konec lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Uplyne-li jedna ze lhůt, zanikne povinnost, resp. oprávnění daňového subjektu, bez ohledu na to, že druhá lhůta ještě nebyla zcela vyčerpána.
30. Pokud daňový řád ve svém § 141 odst. 2 přiznává daňovému subjektu *oprávnění* podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, ve lhůtě podle odst. 1 tohoto ustanovení, je dle soudu třeba dodržet obě lhůty obsažené v § 141 odst. 1 daňového řádu. Lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší a nižší jsou totožné, což vyplývá i z žalobkyní zmiňované důvodové zprávy k předmětnému ustanovení daňového řádu: *Odstavec 2 stanoví podmínky, za nichž lze toto dodatečné daňové tvrzení na daň nižší podat, přičemž je pro něj stanovena stejná lhůta jako při podání dodatečného přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň vyšší.* Z důvodové zprávy je patrné, že úmyslem zákonodárce bylo stanovit pro dodatečné daňové přiznání na daň nižší totožné časové podmínky jako pro dodatečné daňové přiznání na daň vyšší. Je tedy zřejmé, že na podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší se vztahuje jak lhůta subjektivní, tak lhůta objektivní, bez ohledu na to, že ustanovení hovoří o lhůtě v čísle jednotném. Nic na tom nemění ani žalobkyní citovaný úsek důvodové zprávy znějící: *Lhůta (pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší) se tak oproti stávající právní úpravě prodlužuje na stejnou dobu, po kterou trvá povinnost podávat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň vyšší.* Z této věty důvodové zprávy dle výkladu soudu vyplývá pouze skutečnost, že pokud neuplyne subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání k dani nižší, je daňový subjekt oprávněn dodatečné přiznání podat po celou dobu běhu objektivní lhůty podle § 141 odst. 1 věty druhé daňového řádu.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

31. Existenci jak objektivní, tak subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší i vyšší uznává také komentářová literatura k daňovému řádu i odborné články věnující se tomuto tématu. Kromě žalovanou citovaného komentáře MATYÁŠOVÁ, L. a GROSSOVÁ, M. E., Daňový řád: Komentář, Nakladatelství Leges, který uvádí: *Dodatečné přiznání nebo vyúčtování lze podat jak v případě daně nižší, tak i v případě daně vyšší ve stejných lhůtách, a to do konce (kalendářního) měsíce následujícího po (kalendářním) měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil, že daň nebyla stanovena v nesprávné výši (subjektivní lhůta), nejdéle však do konce lhůty pro stanovení daně dle § 148 (objektivní lhůta)*, lze citovat též např. článek ZATLOUKAL, T., KRUPÍČKOVÁ, L., Dodatečné daňové přiznání po 1. 1. 2011, Právní rozhledy 6/2011, s. 207, v němž je konstatováno, že: *Stejná subjektivní lhůta a pravidla pro její běh platí i pro podání dodatečného daňového tvrzení na daň nižší, než je poslední známá daň. Na rozdíl od varianty přiznání na daň vyšší je ovšem možnost jeho podání omezena pouze na existenci nových skutečností nebo důkazů*. Soud vzal v potaz též žalobkyní citovanou komentářovou literaturu BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M., Daňový řád: Komentář, Wolters Kluwer, soud byl však nucen konstatovat, že z úryvku citovaného žalobkyní nikterak nevyplývá, že by jeho autoři sdíleli názor žalobkyně o neexistenci subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší. Stejně tak neshledal pro podporu závěru žalobkyně o neexistenci subjektivní lhůty relevantním ani žalobkyní citovaný úryvek z komentáře KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., Daňový řád s komentářem, ANAG. Také judikatura Nejvyššího správního soudu potvrzuje, že dodatečné daňové přiznání na daň nižší je třeba podat v subjektivní lhůtě podle věty první § 141 odst. 1 daňového řádu, jak vyplývá např. z rozsudku NSS č. j. 1 Afs 238/2014-55, z bodů [23] a [24].
32. Podle stanoviska soudu žalobkyně účelově vykládá závěry RS NSS ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 ve svůj prospěch, bez ohledu na jiné skutkové okolnosti tamní věci. Právní věty tohoto RS NSS stanoví:
33. *„I. Je-li daňový subjekt povinen v subjektivní lhůtě předložit dodatečné daňové přiznání nebo hlášení (§ 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nebo chce-li tak učinit, zjistí-li, že jeho daňová povinnost má být nižší nebo daňová ztráta vyšší (§ 41 odst. 4 uvedeného zákona), může je platně podat v týchž objektivních propadných lhůtách, jaké zákon stanoví správci daně pro vyměření daně, doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet (§ 47 odst. 1 a 2 uvedeného zákona), tzn. do tří let, nejpozději však 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 či hlášení podat.*
34. *II. Úkony správce daně, které směřují k přezkoušení správnosti daňové povinnosti (§ 41 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), či k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení (§ 47 odst. 2 uvedeného zákona), způsobují přerušení běhu tříleté lhůty (§ 47 odst. 1 uvedeného zákona). Daňový subjekt může tedy splnit svoji zákonnou povinnost, zjistí-li, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší (§ 41 odst. 1 uvedeného zákona) či uplatnit své právo, zjistí-li, že jeho daňová povinnost má být nižší nebo daňová ztráta vyšší (§ 41 odst. 4 uvedeného zákona), i poté, co po přerušení tříleté lhůty počala tato lhůta běžet znovu.*
35. Judikatorní úvahy daného RS NSS se týkaly modelového případu, kdy bylo dodatečné daňové přiznání podáno sice ve lhůtě k vyměření daně (§ 47 odst. 1 a odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků), ale správce daně by v této lhůtě již nestačil o dani

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

pravomocně rozhodnout. O takový případ se však v projednávané věci nejedná, otázkou běhu subjektivní lhůty se RS totiž nezabýval, své výše uvedené závěry vyslovil ve vztahu ke lhůtě objektivní. K dikci § 41 odst. 1, 4 dřívější právní úpravy téhož (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dále též „ZSDP“) pak RS NSS konstatoval, že lhůty jsou v podstatě identické a není třeba mezi nimi činit rozdíly. Obdobně tak činil NSS v rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 7 Afs 219/2015-22, kde se dále uvádí *“To znamená, že stěžovatelka, chtěla-li by, aby o její dani, vyčíslené v příslušném dodatečném daňovém přiznání, bylo meritorně (věcně) rozhodnuto, musela by jej bezpodmínečně podat v subjektivní prekluzivní lhůtě 1 měsíce ode dne zjištění důvodů k jeho podání a v objektivní lhůtě dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků.”*

36. Soud tak neshledal rozpor výše uvedeného výkladu, který je v podstatných bodech totožný s výkladem uvedeným v napadeném rozhodnutí, s cílem správy daní, spočívajícím ve správném zjištění a stanovení daní. Soud na tomto místě proto odmítá první žalobní námitku a ze stejných důvodů tak činí i ve vztahu k argumentaci, uplatněné žalobkyní při ústním jednání, a to i ve vztahu druhému žalobnímu bodu.
37. Souladným se zákonem soud neshledal ani tvrzení žalobkyně ohledně pořádkového charakteru subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání v *druhé žalobní námitce*, neboť má ve shodě se žalovaným za to, že lhůta stanovená § 141 odst. 2 ve spojení s § 141 odst. 1 daňového řádu má povahu prekluzivní, propadné lhůty. Marné uplynutí lhůty tak nelze zvrátit a oprávnění daňového subjektu k podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší uplynutím lhůty zanikne. Je tomu tak proto, že daňový řád v § 141 odst. 2 stanoví, že se na podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší vztahuje stejná lhůta jako na daň vyšší, jinak se lhůtou či jejím plynutím a charakterem nezabývá. Je-li tedy podle § 141 odst. 2 daňového řádu daňový subjekt *oprávněn ve lhůtě podle odst. 1 podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší*, použitím argumentu *a contrario* lze dovodit, že mimo tuto lhůtu k podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší daňový subjekt oprávněn není. Správnost tohoto výkladu vyplývá i z jazykového výkladu předmětného ustanovení, když je oprávnění daňového subjektu zcela zřejmě spjata s během subjektivní lhůty dle § 141 odst. 1 daňového řádu.
38. K argumentu žalobkyně o absurditě prekluzivního charakteru subjektivní lhůty, v níž je daňový subjekt povinen podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší, kterou spatřuje ve skutečnosti, že by v takovém případě po marném uplynutí lhůty zanikla povinnost daňového subjektu, soud uvádí, že daňový řád spojuje s nesplněním povinnosti dle § 141 odst. 1 ve lhůtě, případně vůbec, sankce (viz § 250 daňového řádu), zjistí-li pochybení spočívající v nesplnění povinnosti podat dodatečného daňového přiznání včas nebo vůbec finanční úřad při kontrole, kromě doměření daně bude daňový subjekt též stížen sankcí dle § 250 daňového řádu a úroku z prodlení za každý den prodlení dle § 252 daňového řádu též penále dle § 251 daňového řádu. Proto není úmyslné nesplnění povinnosti pro daňový subjekt pozitivní, spíše naopak, neboť ve výsledku daňový subjekt bude muset uhradit více, než by byl nucen v případě řádně podaného dodatečného přiznání na daň vyšší. Je zcela na vůli daňového subjektu, zda splní svou povinnost řádně a včas, či zda ji splní až po uplynutí zákonné lhůty, případně ji nesplní vůbec. S následky svého rozhodnutí se může daňový subjekt předem seznámit v zákonné úpravě.
39. Stejně tak se nelze vejít na názor žalobkyně, že pořádkový charakter lhůty vyplývá z ust. § 144 odst. 2, který přímo předpokládá možnost opožděného podání dodatečného daňového přiznání a spojuje s ním doměření daně. Podle závěru soudu dané ustanovení nemá vliv na

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

výklad charakteru lhůty podle § 141 odst. 1, resp. 2. Jak již bylo uvedeno výše, záleží na daňovém subjektu, zda povinnost splní včas, opožděně či vůbec. Pokud ji splní, bude daň vyměřena, k jejímu vyměření však dojde i v případě zjištění nesplnění této povinnosti.

40. Prekluzivní charakter subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání vyplývá též z judikatury správních soudů, týkající se předchozí právní úpravy obsažené v ZSDP (srov. např. rozsudky NSS č. j. 5 Afs 75/2005-65, č. j. 7 Afs 158/2005-73 a již zmíněný rozsudek č. j. 7 Afs 219/2015-22). Soud uvádí, že souhlasí se závěrem žalovaného o podobnosti stávající a předchozí právní úpravy (srov. znění § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků: *„Zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší, než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání nebo hlášení. V dodatečném daňovém přiznání nebo hlášení uvede daňový subjekt i den zjištění důvodů pro jeho podání. V této lhůtě je dodatečná daň též splatná. Nestanoví-li tento nebo jiný daňový zákon jinak, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší lze podat za podmínek stanovených v odstavci 4, a to ve stejné lhůtě, která je stanovena pro dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší; účinky nastávají dnem uplynutí lhůty pro jeho podání“* se zněním § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu). Proto lze dosavadní judikaturu v předmětné otázce aplikovat i na současnou právní úpravu.
41. Ze stejných důvodů soud neshledal prekluzivní charakter subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší v rozporu s cílem správy daní.
42. Lze tak učinit závěr, že marným uplynutím subjektivní lhůty došlo k zániku práva žalobkyně na podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší.
43. Ani druhá žalobní námitka není důvodná.
44. Důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí se nestala ani *třetí žalobní námitka*, brojící proti údajně nesprávnému určení počátku běhu subjektivní lhůty žalovaným. Žalobkyně byla ve sporném řízení vedeném u Vrchního soudu v Olomouci zastoupena právním zástupcem, jemuž byl v souladu se zákonem rozsudek ve věci doručen dne 12. 7. 2016. S takovým doručením zákon spojuje stejné právní následky, jako s doručením účastníku samotnému (viz § 50b zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád či např. rozsudek NS ČR sp. zn. 21 Cdo 235/2014). Žalobkyně tedy prokazatelně zjistila, že daň má být nižší než poslední známá daň dne 12. 7. 2016. Soud nevěšel ani na obranu žalobkyně, že otázka zvolení dalšího postupu po doručení rozsudku byla natolik složitá, že ji sama žalobkyně nebyla schopna posoudit, a bylo proto nutné nechat vypracovat odborné stanovisko, na základě kterého teprve dne 27. 9. 2016 žalobkyně zjistila důvody pro podání dodatečného daňového přiznání. Jak výstižně poznamenal žalovaný ve vyjádření k žalobě, soudní řízení ve věci sporných faktur trvalo několik let, žalobkyně tak měla příležitost seznámit se s možnými následky toho kterého rozhodnutí v oblasti daňové již v průběhu řízení. Pro věc je rozhodné, že zákon spojuje počátek běhu subjektivní lhůty přímo se zjištěním, že daň má být rozdílná od poslední známé daně. Tuto skutečnost žalobkyně zjistila již z rozsudku, jímž byly faktury vystavené společnosti ČD Cargo, a.s. shledány neopodstatněnými. Z toho mohla a měla i při obvyklých/neodborných znalostech sama dovodit, že jí odvedené daně za plnění z těchto faktur nebyly odvedeny důvodně.
45. Žalobkyně v této souvislosti dále odkazovala na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 24/2016-40. V nyní projednávané věci soud nepovažuje tento rozsudek za relevantní, neboť v předmětném rozsudku NSS nebyla řešena otázka běhu lhůty pro podání dodatečného

daňového přiznání, ale jiná právní otázka (na základě podaných dodatečných daňových přiznání nebyla vyměřena nižší daň, neboť bylo shledáno, že nárok snížení daňové povinnosti nebyl dostatečně prokázán). Skutečnost, že Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku nepoukázal na případnou prekluzi práva, nelze považovat za potvrzení chybného postupu žalovaného v nyní řešené věci.

- 46. Soud tak uzavírá, že pro počátek běhu subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání byl rozhodný den 12. 7. 2016. Lhůta tak uplynula posledním dnem měsíce srpna 2016. Žalobkyně, která podala dodatečné daňové přiznání až dne 5. 10. 2016, tak učinila po marném uplynutí lhůty, tj. opožděně.
- 47. Ani třetí žalobní námitka proto není opodstatněná.

VII. Závěr a náklady řízení

- 48. Na základě shora uvedeného soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
- 49. Výrok o nákladech řízení je dán ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost **ve lhůtě dvou týdnů** ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Praha 6. listopadu 2019

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu