



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **Ing. J.T.** , narozený dne ...
bytem ...
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14273/18/5300-22444-711887, č.j. 14263/18/5300-22444-711887 a č.j. 14276/18/5300-22444-711887

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14273/18/5300-22444-711887, se zamítá.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14263/18/5300-22444-711887, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- III. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14276/18/5300-22444-711887, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- IV. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 7 933 Kč k rukám zástupce žalobce Ing. Radka Lančíka do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:***Vymezení věci***

1. Rozhodnutím ze dne 29. 3. 2018, č.j. **14273/18/5300-22444-711887**, Odvolací finanční ředitelství podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „*zákon o dani z přidané hodnoty*“ nebo „*ZDPH*“), zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 28. 7. 2017, č.j. 1560743/17/2308-50521-401864, dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč. Toto rozhodnutí žalovaného správního orgánu („*napadené rozhodnutí č. 1*“) je založeno na tom, že žalobcem požadovaná oprava výše daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011 není možná z důvodu nedodržení lhůty podle § 43 odst. 4 ZDPH.
2. Rozhodnutím ze dne 29. 3. 2018, č.j. **14263/18/5300-22444-711887**, Odvolací finanční ředitelství podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu a podle zákona o dani z přidané hodnoty zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 4. 9. 2017, č.j. 1674707/17/2308-50521-401864, č.j. 1677258/17/2308-50521-401864, č.j. 1677285/17/2308-50521-401864, č.j. 1677386/17/2308-50521-401864, č.j. 1677403/17/2308-50521-401864, č.j. 1677448/17/2308-50521-401864, č.j. 1677472/17/2308-50521-401864, č.j. 1677473/17/2308-50521-401864, č.j. 1677475/17/2308-50521-401864 a č.j. 1677477/17/2308-50521-401864, kterými byla zamítnuta odvolání a zastavena odvolací řízení podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2011, 1. až 4. čtvrtletí roku 2012 a 1. až 3. čtvrtletí roku 2013. Toto rozhodnutí žalovaného správního orgánu („*napadené rozhodnutí č. 2*“) je založeno na tom, že daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011 až 3. čtvrtletí roku 2013 byla doměřena v souladu s žalobcovým daňovým tvrzením, a proto proti dodatečným platebním výměrům na DPH za uvedená zdaňovací období nelze brojit řádným opravným prostředkem ve formě odvolání [§ 144 odst. 4 ve spojení s § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu].
3. Rozhodnutím ze dne 29. 3. 2018, č.j. **14276/18/5300-22444-711887**, Odvolací finanční ředitelství podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu a podle zákona o dani z přidané hodnoty zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 28. 8. 2017, č.j. 1656894/17/2308-50521-401864, dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013, kterým byla doměřena daň ve výši 0 Kč. Toto rozhodnutí žalovaného správního orgánu („*napadené rozhodnutí č. 3*“) je založeno na tom, že žalobcem požadovaná oprava výše daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013 není možná z důvodu nedodržení lhůty podle § 43 odst. 4 ZDPH.

Žaloba

4. V části II. až IV. žaloby žalobce obsáhle brojí proti názoru, že příjmy vyplacené žalobci mají být zdaněny daní ze závislé činnosti v souladu s § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jako příjmy za práci společníků a jednatelů, i když nejsou povinni při výkonu práce pro společnost dbát příkazů jiné osoby.
5. V části V. žaloby žalobce nesouhlasí s tím, že doměřená daň se neodchyluje od daně tvrzené v dodatečných daňových přiznáních. Tvrzení uvedené v dodatečných daňových

přiznáních je nutno vnímat spolu s podaným komentářem. V komentáři je jasně uvedeno, že žalobce nesouhlasí s názorem Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územního pracoviště v Táboře, že příjmy z činnosti, kterou vykonával a vykonává žalobce pro společnost Golden Snack s.r.o., se zdaňují podle § 6 zákona o daních z příjmů. To znamená, že již při podání dodatečných daňových přiznáních znal Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Klatovech, žalobcovo tvrzení, že jeho příjmy nemají být posouzeny jako příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, nýbrž jako příjmy z podnikání, a přesto doměřil daň tak, že příjmy žalobce posoudil jako příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků. Nelze proto hovořit o tom, že doměřená daň se neodchyluje od daně tvrzené v dodatečných daňových přiznáních. Z následné další komunikace je opět vidět nesouhlas s tím, že příjmy žalobce mají být posouzeny jako příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků a že nejsou posouzeny jako příjmy z podnikání. Není proto pravdou, že doměřená daň se neodchyluje od daně tvrzené v dodatečných daňových přiznáních, ale právě naopak. Z učiněných podání je vidět naprosto konzistentní tvrzení, že příjmy žalobce nemají být posouzeny jako příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, nýbrž jako příjmy z podnikání. Tím pádem se tvrzení v dodatečných daňových přiznáních odchyluje od doměřené daně, protože doměřená daň se opírá o posouzení příjmů žalobce za příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků. Vzhledem k tomu, že dodatečnými platebními výměry nebyla dodatečně vyměřena daň v souladu s údaji tvrzenými v dodatečných daňových přiznáních, protože doměřená daň se odchyluje od daně tvrzené v dodatečných daňových přiznáních, nebylo správné zamítnout a zastavit žalobcova odvolání. Oporou je usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2014, č.j. 2 Afs 68/2012-34, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správce daně musí vydat odůvodněný dodatečný platební výměr dle 147 odst. 2 daňového řádu, sdělil-li poplatník kvalifikovaným způsobem své pochybnosti. Pochybnosti o zařazení příjmů žalobce pod příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, zatímco měly být zařazeny pod příjmy z podnikání, byly několikrát jasně sděleny. Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Klatovech, byl však názoru, že příjmy žalobce patří do příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků a vydal odůvodněné dodatečné platební výměry dle 147 odst. 2 daňového řádu. Jenže pak proti nim bylo lze podle § 144 odst. 4 daňového řádu se odvolat, protože daň tvrzená správcem daně se odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem v jeho podáních.

6. V části VI. žaloby žalobce uvedl, že dobropis nebyl vystaven pozdě. Podle § 43 odst. 4 ZDPH provedl žalobce opravu výše daně do lhůty 3 let, tj. v listopadu 2016 vystavil opravný daňový doklad a v prosinci 2016 jej doručil společnosti Golden Snack s.r.o. Tím byla tato tříletá lhůta zachována. Dále se v § 43 ZDPH hovoří o tom, že opravu lze provést v dodatečném přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013, avšak mlčí se o tom, do kdy se má dodatečné daňové přiznání podat. Daňový řád zná lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání a v § 141 odst. 2 hovoří o tom, že lhůta pro podání tohoto přiznání je 1. 12. 2016 – 31. 1. 2017. V prosinci 2016 byl společností Golden Snack s. r. o. převzat opravný daňový doklad a v tomto měsíci tak byly zjištěny důvody pro podání dodatečného přiznání. Kdyby společnost Golden Snack s.r.o. opravný daňový doklad nepřevzala, důvody pro podání dodatečného přiznání by nevznikly. Vzhledem k tomu, že dodatečné daňové přiznání bylo lze podat v době 1. 12. 2016 – 31. 1. 2017 a bylo podáno v lednu 2017, stalo se tak do konce následujícího měsíce po zjištění důvodu pro podání dodatečného přiznání a toto dodatečné přiznání bylo tím pádem podáno včas. Nelze proto souhlasit s tím, že dodatečné přiznání mělo být podáno v prosinci 2016, když § 141 odst. 2

daňového řádu říká, že lhůta je 1. 12. 2016 – 31. 1. 2017. Pokud dodatečné přiznání mělo být podáno v době 1. 12. 2016 – 31. 1. 2017 a dodatečné přiznání bylo podané v lednu 2017, bylo podáno včas. Žalobce souhlasí s tím, že opravu lze provést do 31. 12. 2016, avšak tím se rozumí opravný daňový doklad. Pro provedení opravy v dodatečném přiznání a pro podání dodatečného přiznání neplatí lhůta v § 43 odst. 4 ZDPH, to platí pro vystavení opravného daňového dokladu, nýbrž lhůta v § 141 odst. 2 daňového řádu v době 1. 12. 2016 – 31. 1. 2017, a ta byla zachována podáním dodatečného přiznání v lednu 2017. Stejně tak i u zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2011 provedl žalobce opravu včas. Žalobce opravoval výši daně na výstupu u plnění v rámci zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2011 a lhůta tří let tedy byla v 1. čtvrtletí 2014, to znamená, že dodatečné přiznání ve zdaňovacím období v 1. čtvrtletí 2011 bylo lze podat ve lhůtě 1. 3. 2014 – 30. 4. 2014. Opravný daňový doklad č. 1491 žalobce vystavil dne 23. 4. 2014, doručen společnosti Golden Snack byl dne 24. 4. 2014 a dne 25. 4. 2014 žalobce podal dodatečné přiznání za 1. čtvrtletí 2011. Tříletou lhůtu tak žalobce dodržel, protože v době 1. 3. 2014 – 30. 4. 2014 žalobce dne 25. 4. 2014 podal dodatečné přiznání a žalobce tak mohl výši původně přiznané daně opravit.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že podstata žalobních námitek již byla žalobcem uplatněna v rámci odvolání proti výše uvedeným rozhodnutím správce daně. Postoj žalovaného ohledně těchto námitek je zřejmý z rozhodnutí o odvolání, v nichž se žalovaný vyčerpávajícím způsobem vypořádal s předmětnou věcí, a to jak po stránce skutkové, tak právní. Vzhledem k tomu, že žalovaný na svých dosavadních závěrech zcela setrvává, v podrobnostech odkazuje v plném rozsahu na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí č. 1 až 3.
8. Podle názoru žalovaného žalobce rozsáhlou argumentací o tom, že příjmy za činnost, kterou žalobce v rozhodných obdobích vykonal pro obchodní společnost Golden Snack s.r.o., nelze hodnotit jako příjmy zdaňované dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, pouze plýtvat svou energií. Ani zevrubná argumentace stran dané dílčí problematiky totiž nemůže zvrátit merita žalobou napadených rozhodnutí. Z popisu skutkového stavu obsaženého v bodech [2] až [14] vyjádření k žalobě jasně vyplývá, že výše uvedené dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011 a 4. čtvrtletí roku 2013 (kterými byla doměřena daň ve výši 0,- Kč), byly vydány z důvodu, že žalobce nedodržel lhůtu stanovenou v § 43 odst. 4 ZDPH. Ve zbývajících zdaňovacích obdobích (tj. 2. čtvrtletí roku 2011 až 3. čtvrtletí roku 2013) byly vydány dodatečné platební výměry ve shodě s uplatněnými dodatečnými daňovými přiznáními, přičemž následná odvolání byla zamítnuta a odvolací řízení zastavena z procesních důvodů, tj. z důvodu nepřípustnosti odvolání. V žádném z žalobou napadených rozhodnutí se žalovaný nikterak nezabýval otázkou právní kvalifikace příjmů žalobce od obchodní společnosti Golden Snack s.r.o. a tuto nikterak nehodnotil. Argumentace žalobce související s hodnocením příjmů žalobce je tedy v nyní posuzované kauze naprosto irelevantní.
9. Žalobcův nesouhlas s tím, že ve zdaňovacích obdobích 2. čtvrtletí roku 2011 až 3. čtvrtletí roku 2013 mu byla daň z přidané hodnoty doměřena ve shodné výši, jakou vykázal v dodatečných daňových přiznáních, žalovaný odmítá prostým odkazem na inkriminovaná dodatečná přiznání k dani z přidané hodnoty, jež žalobce učinil u správce daně dne 25. 4. 2014. Komparací znění těchto dodatečných daňových přiznání (zejména v části výše

dodatečně tvrzené daně) s dodatečnými platebními výměry správce daně ze dne 28. 7. 2017 jednoznačně vyplývá, že správce daně po provedeném postupu k odstranění pochybností a následné daňové kontrole přisvědčil správnosti údajů uvedených v dodatečných daňových přiznáních a daň z přidané hodnoty žalobci stanovil v jím vykázané výši. Vzhledem k tomu, že všechny předpoklady pro aplikaci ust. § 144 odst. 4 daňového řádu byly v případě žalobce naplněny (doměřená daň se neodchýlila od daně tvrzené daňovým subjektem, přičemž dodatečný platební výměr nebyl vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení), byl postup správce daně, resp. žalovaného, zcela v souladu se zákonem. Žalovaný nerozporuje skutečnost, že žalobce v rámci dodatečných daňových přiznání uvedl, že důvodem podání těchto dodatečných přiznání je skutečnost, že správce daně v jiném daňovém řízení učinil závěr, že příjmy vyplacené žalobci obchodní společností Golden Snack s.r.o. jsou příjmy podléhající zdanění ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Ačkoliv se žalobce s tímto právním závěrem neztotožňuje, činí dodatečná přiznání k dani z důvodu právní jistoty, neboť později by toto již nebylo možné. Ani takovéto zdůvodnění podání dodatečných daňových přiznání však dle žalovaného nic nemění na skutečnosti, že žalobce dodatečná přiznání uplatnil, v těchto vykázal snížení dosud stanovené daně z přidané hodnoty, přičemž v dodatečných platebních výměrech správce daně žalobci doměřil daň přesně tak, jak tento požadoval v dodatečných přiznáních. Žalovaný tedy má za to, že o aplikaci ust. § 144 odst. 4 daňového řádu na daný případ nemůže být sporu. Odkaz na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, č.j. 2 Afs 68/2012-34, ze kterého žalobce dovozuje, že správce daně musí vydat odůvodněný dodatečný platební výměr dle § 147 odst. 2 daňového řádu vždy, sdělil-li poplatník své pochybnosti, je v daném případě zcela nepřipadný. V případě řešení v předmětném usnesení se jednalo o ohlašovací povinnost související se zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, kdy poplatník tento poplatek ve stanovené lhůtě uhradil, avšak o úhradě správci místního poplatku sdělil své pochybnosti, přičemž správce poplatku nevydal žádný platební výměr. Situace žalobce je však zcela odlišná, neboť žalobce uplatnil dodatečná daňová přiznání, v nichž konkrétně uvedl částky, které mu mají být doměřeny, správce daně se těmito dodatečnými přiznáními důkladně zabýval a následně plně v souladu se zákonem vydal odůvodněné dodatečné platební výměry, které zcela odpovídaly podaným dodatečným přiznáním (viz zejména na body [11] až [19] napadeného rozhodnutí č. 2).

10. K žalobní námitce, že oprava výše daně za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011 a 4. čtvrtletí roku 2013 byla provedena včas, žalovaný nerozporuje existenci ust. § 141 daňového řádu, avšak v daném případě je třeba aplikovat *lex specialis*, kterým je ust. § 43 ZDPH. Ust. § 141 daňového řádu zakotvuje pouze obecná pravidla pro podání dodatečných daňových přiznání, přičemž lhůta k podání dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty, v němž byla výše daně opravena, je výslovně stanovena ve speciálním právním předpisu pro oblast daně z přidané hodnoty, kterým je právě zákon o dani z přidané hodnoty (konkrétně ust. § 43 odst. 4 ZDPH). Námitka, kterou se žalobce dovolává aplikace obecného ust. § 141 daňového řádu, je tedy nepřipadná. Opravný daňový doklad č. 1491, vztahující se k plnění deklarovaném v 1. čtvrtletí roku 2011, byl vystaven dne 23. 4. 2014 a doručen společnosti Golden Snack s.r.o. dne 24. 4. 2014. Dodatečné daňové přiznání bylo podáno až dne 25. 4. 2014. Žalobce tedy prokazatelně vystavil opravný daňový doklad a uplatnil opravu výše daně až po uplynutí tříleté lhůty dle § 43 odst. 4 ZDPH. V případě opravy výše daně za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013 byl opravný daňový doklad č. 161125 vystaven dne 25. 11. 2016, přičemž dodatečné

přiznání bylo podáno až dne 23. 1. 2017. V souladu s § 43 odst. 4 ZDPH bylo možno provést opravu výše daně do dne 31. 12. 2016. V této lhůtě sice žalobce vydal opravný daňový doklad, avšak dodatečné přiznání bylo podáno až dne 23. 1. 2017, tj. po stanovené lhůtě. Ust. § 43 odst. 1 ZDPH explicitně stanovuje, že je možno provést opravu výše daně výlučně prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Oprava výše daně ve smyslu § 43 ZDPH není provedena pouhým vydáním opravného daňového dokladu, neboť slovním spojením „provedení opravy výše daně“ zákon rozumí podání dodatečného daňového přiznání, v němž je oprava vyčíslena. Závěr, že ve lhůtě pro provedení opravy výše daně dle § 43 odst. 1 a 3 ZDPH je nutné podat rovněž dodatečné daňové přiznání, je podpořen rovněž zápisem z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 22. 3. 2017 (viz příspěvek č. 499/22.03.17 - Lhůta pro opravu základu a výše DPH), který uvádí, že „Poskytovatel plnění, který si opravou základu daně a výše daně snižuje daň na výstupu, musí zároveň v této tříleté lhůtě podat daňové přiznání, ve kterém snížení daně na výstupu z předmětného plnění vykáže.“. Tento příspěvek se sice věnuje lhůtě pro opravu základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH, avšak ust. § 42 odst. 5 ZDPH stejně jako ust. § 43 odst. 4 ZDPH zakotvuje tříletou lhůtu pro provedení opravy a výklad těchto ustanovení bude tedy obdobný. Předmětnou námitku je tedy nutno uzavřít tak, že oprava výše daně byla provedena až po uplynutí lhůty dle § 43 odst. 4 ZDPH.

Posouzení věci krajským soudem

11. Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání: žalobce podle § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. a žalovaný správní orgán podle § 51 odst. 1 věty první s. ř. s.
12. Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
13. Ve vztahu **k napadeným rozhodnutím č. 1 a č. 3** je rozhodovacím důvodem nedodržení lhůty stanovené v § 43 odst. 4 ZDPH.
14. K tomu soud uvádí, že zákon o dani z přidané hodnoty (ve znění účinném do 31. 3. 2019) rozlišuje opravu základu daně a opravu výše daně (§ 42) a opravu výše daně v jiných případech (§ 43) [a opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)].
15. Podstatu opravy podle § 42 a § 43 ZDPH shrnul Krajský soud v Brně takto: „*Základní rozdíl mezi opravou podle § 42 a 43 zákona o DPH je ten, že podle § 42 zákona o DPH postupuje plátce daně v případě změny základu a výše daně z důvodů vyplývajících z dodavatelsko-odběratelských vztahů, přičemž se jedná se o situace vzniklé až po podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. Oproti tomu podle § 43 zákona o DPH postupuje plátce daně tehdy, byla-li daň od počátku uplatněna chybně (např. plátce daně po uskutečnění zdanitelného plnění zjistil, že uplatnil špatnou sazbu daně); v těchto případech jde o nápravu chyby vzniklé před či při podání daňového přiznání.*“ (rozsudek ze dne 14. 3. 2019, č.j. 30 Af 80/2016-40).
16. Opravy podle § 42 a § 43 ZDPH se tak v něčem liší, ale v jiném se shodují nebo jsou obdobné. Podle § 42 odst. 5 ZDPH (v znění účinném do 31. 3. 2019) *opravu základu daně a výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění nebo došlo k přijetí úplaty, pokud se zdanitelné plnění ještě neuskutečnilo.* Podle § 43 odst. 4 ZDPH *opravu výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost*

přiznat daň u původního plnění. Na podobnost úpravy lhůt se ostatně odkazuje i ve vyjádření žalovaného k žalobě: „ust. § 42 odst. 5 ZDPH stejně jako ust. § 43 odst. 4 ZDPH zakotvuje tříletou lhůtu pro provedení opravy a výklad těchto ustanovení bude tedy obdobný“. Je ovšem třeba neztrácet se zřetele, že tyto lhůty, ač textovány téměř shodně, se uplatňují v částečně odlišných kontextech (§ 42 a § 43 ZDPH).

17. Ustanovení § 42 odst. 5 ZDPH (ve znění účinném do 31. 3. 2019) vyložil Nejvyšší správní soud takto: *„[18] Sporné ustanovení zákona (ve znění do 31. 3. 2019) výslovně stanovilo pouze lhůtu pro faktické provedení opravy základu a výše daně (vystavení daňového dobropisu); tuto nelze zaměňovat s lhůtou pro podání daňového přiznání. Vystavení dokladu je pouze podkladem pro tvrzení, která je povinen plátce uvést v daňovém přiznání; pouze na základě podaného daňového přiznání poté správce stanoví (vyměří) daň. [19] Opravou je myšleno interní zaúčtování v evidenci plátce (a doručení dokladu protistraně), žádný jiný logický výklad, kterým by bylo možno dospět k závěru, že opravou se rozumí současně i uplatnění dokladu v daňovém přiznání, jak tvrdí žalovaný a potažmo krajský soud, Nejvyšší správní soud nenachází. Nelze přisvědčit žalovanému, že z textu zákona plyne, že tato oprava je spojena s povinností podat daňové přiznání, což dovozuje z tezí, že pojmy základ daně a výše daně mají jasnou souvztažnost k právu daňovému, přitom má-li dojít k zásahům do základu daně a návazně do výše daně, musejí být tyto zásahy vyjádřeny formálně v rámci některého z podání adresovaných správci daně. Nejvyšší správní soud nepopírá, že samotná skutečnost, že opravný doklad byl vystaven, bez dalšího neznamena, že tato skutečnost bude daňovým subjektem promítnuta do jeho nároku na změnu základu daně a výše daně. Povinnost podat v tříleté lhůtě dle § 42 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty daňové přiznání, v němž je oprava uplatněna, však dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze dovodit ani prostým gramatickým výkladem, jak tvrdí žalovaný, neboť taková věta tam jednoduše (do 31. 3. 2019) chybí, ale nelze k této povinnosti dospět ani pomocí výkladu teleologického, o který se žalovaný pokouší. Nelze mu především přisvědčit v tom, že byť požadavek vykazání opravy základu daně a výše daně v daňovém přiznání v tříleté lhůtě není v zákoně o dani z přidané hodnoty přímo uveden, je jasně zavedena aplikační praxe, dle které k uplatnění opravy prostřednictvím daňového přiznání musí dojít v tříleté lhůtě dle § 42 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud se žalovaný dovolává aplikační praxe, je především třeba uvést, že jakákoli aplikační praxe musí mít výslovnou a jednoznačnou oporu v zákoně a nelze na ni setrvávat pouze z důvodu, že je již takto uplatňována a jiný výklad by mohl vést k případnému obcházení zákona či daňovým únikům. Je věcí zákonodárce, aby text zákona formuloval tak, aby takové praktiky neumožňoval. [20] Žalovaný zcela pomíjí základní strukturální pravidlo pro výkon moci v právním státu, jemuž odpovídá čl. 2 odst. 3 Ústavy, dle kterého státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Dle čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. V daném případě zákon stanoví zcela jednoznačně pouze tříletou lhůtu pro provedení opravy, nikoli však povinnost uvést v tříleté lhůtě tuto opravu v daňovém přiznání.“ (rozsudek ze dne 23. 5. 2019, č.j. 5 Afs 182/2018-37).*
18. Názory obsažené v uvedeném rozsudku byly sumarizovány do této právní věty: *„I. Oprava základu daně a daně je samostatným zdanitelným plněním (§ 42 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Přestože se váže vždy k již v minulosti uskutečněnému zdanitelnému plnění, uplatňuje ji daňový subjekt vždy samostatně v řádném (nikoli dodatečném) daňovém přiznání, a to nezávisle na původním zdanitelném plnění. K podání*

daňového přiznání, v němž je oprava uplatněna, je daňový subjekt omezen pouze lhůtou stanovenou v § 148 odst. 1 daňového řádu. Tato lhůta náleží i správci daně k vyměření daně (zde: uplatní se standardní časové pravidlo pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 73 zákona o dani z přidané hodnoty). II. Povinnost podat daňové přiznání ve lhůtě stanovené v § 42 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. 3. 2019, ze zákona nelze dovodit.“

19. U právě projednávané a rozhodované věci je ovšem nutno respektovat i to, že „rozdíl v § 42 a § 43 zákona o DPH lze spatřovat rovněž v tom, že oprava základu daně a výše daně podle § 42 zákona o DPH je samostatným zdanitelným plněním (viz § 42 odst. 3 zákona), kdežto opravu podle § 43 zákona o DPH provádí plátce v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla daň nesprávně uplatněna (viz § 43 odst. 1 zákona)“ (již citovaný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 3. 2019, č.j. 30 Af 80/2016-40). Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání je přitom upravena v § 141 daňového řádu.
20. V případě zdaňovacího období 1. čtvrtletí roku 2011 byl opravný daňový doklad č. 1491 žalobcem vystaven dne 23. 4. 2014 a doručen společnosti Golden Snack s.r.o. dne 24. 4. 2014 a dodatečné daňové přiznání s opravou výše daně bylo podáno dne 25. 4. 2014. U tohoto zdaňovacího období byl posledním dnem lhůty stanovené v § 43 odst. 4 ZDPH 31. březen 2014. Jelikož k opravě výše daně ve smyslu faktického provedení opravy její výše (vystavení daňového dobropisu) došlo až po marném uplynutí uvedené lhůty, ztotožňuje se soud s názorem žalovaného, že oprava výše daně z přidané hodnoty za toto zdaňovací období není možná z důvodu nedodržení lhůty podle § 43 odst. 4 ZDPH. Ve vztahu k napadenému rozhodnutí č. 1 byla proto žaloba shledána nedůvodnou.
21. V případě zdaňovacího období 4. čtvrtletí roku 2013 byl opravný daňový doklad č. 161125 žalobcem vystaven dne 25. 11. 2016 a doručen společnosti Golden Snack s.r.o. dne 1. 12. 2016 a dodatečné daňové přiznání s opravou výše daně bylo podáno dne 23. 1. 2017. U tohoto zdaňovacího období byl posledním dnem lhůty stanovené v § 43 odst. 4 ZDPH 31. prosinec 2016. Toto ustanovení stejně jako ustanovení § 42 odst. 5 ZDPH (ve znění účinném do 31. 3. 2019) však stanoví zcela jednoznačně pouze tříletou lhůtu pro provedení opravy, nikoli však povinnost uvést v tříleté lhůtě tuto opravu v dodatečném daňovém přiznání. Jelikož k opravě výše daně ve smyslu faktického provedení opravy její výše (vystavení daňového dobropisu) došlo před uplynutím uvedené lhůty, nelze se ztotožnit s názorem žalovaného, že oprava výše daně z přidané hodnoty za toto zdaňovací období není možná z důvodu nedodržení lhůty podle § 43 odst. 4 ZDPH. Jelikož opravou výše daně se podle shora citovaného názoru Nejvyššího správního soudu rozumí interní zaúčtování v evidenci plátce a doručení dokladu protistraně, k čemuž došlo dne 1. 12. 2016, žalobce při podání dodatečného daňového přiznání s opravou výše daně dodržel i lhůtu stanovenou v § 141 odst. 2 ve spojení s odst. 1 daňového řádu, podle něhož je daňový subjekt oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil. Ve vztahu k napadenému rozhodnutí č. 3 byla proto žaloba shledána důvodnou.
22. Ve vztahu k **napadenému rozhodnutí č. 2** je rozhodovacím důvodem nemožnost brojit proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011 až 3. čtvrtletí roku 2013 vzhledem k § 144 odst. 4 ve spojení s § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu.
23. Ve smyslu § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu *správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním*

napadeno, odvolání zamítne a zastaví odvolací řízení, pokud je podané odvolání nepřípustné.

24. Doměřovací řízení je upraveno zejména v § 141 až § 144 daňového řádu.
25. Ustanovení § 144 odst. 1 daňového řádu zní: *Neodchyluje-li se doměřovaná daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek doměření oznamovat dodatečným platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Dodatečný platební výměr správce daně založí do spisu.*
26. Ustanovení § 144 odst. 4 daňového řádu zní: *Neodchyluje-li se doměřená daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl dodatečný platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.*
27. Ze správních spisů soud zjistil, že dne 25. 4. 2014 podal žalobce Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj, Územnímu pracovišti v Klatovech, dodatečná přiznání k dani z přidané hodnoty s rozdílem proti poslední známé dani za 2. čtvrtletí roku 2011 - 193 114 Kč, za 3. čtvrtletí roku 2011 - 212 748 Kč, za 4. čtvrtletí roku 2011 - 166 264 Kč, za 1. čtvrtletí roku 2012 - 197 388 Kč, za 2. čtvrtletí roku 2012 - 222 634 Kč, za 3. čtvrtletí roku 2012 - 238 243 Kč, za 4. čtvrtletí roku 2012 - 266 420 Kč a za 1. čtvrtletí roku 2013 - 230 144 Kč, za 2. čtvrtletí roku 2013 - 273 589 Kč a za 3. čtvrtletí roku 2013 - 254 142 Kč.
28. Správce daně postupem k odstranění pochybností vyzval žalobce k prokázání oprávněnosti snížení daně na výstupu a žádal jej o předložení opravných daňových dokladů. Na základě shromážděných důkazních prostředků dospěl správce daně k závěru, že je zde potřeba dalšího dokazování ke zjištění skutečného stavu o tom, zda žalobce vykonával ekonomickou činnost ve smyslu § 5 ZDPH.
29. Dne 5. 2. 2015 správce daně zahájil u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011 až 3. čtvrtletí roku 2013. O průběhu daňové kontroly a výsledku kontrolního zjištění byla sepsána zpráva o daňové kontrole č.j. 1542943/17/2308-60562-402157. Se zprávou o kontrole daně z přidané hodnoty za výše uvedená zdaňovací období správce daně seznámil žalobce a projednal ji s ním dne 26. 7. 2017.
30. Na základě výsledků daňové kontroly Finanční úřad pro Plzeňský kraj doměřil žalobci daň z přidané hodnoty s rozdílem proti poslední známé dani za 2. čtvrtletí roku 2011 - 193 114 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 28. 7. 2017, č.j. 1562862/17/2308-50521-401864), za 3. čtvrtletí roku 2011 - 212 748 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 28. 7. 2017, č.j. 1562885/17/2308-50521-401864), za 4. čtvrtletí roku 2011 - 166 264 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 28. 7. 2017, č.j. 1562903/17/2308-50521-401864), za 1. čtvrtletí roku 2012 - 197 388 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 28. 7. 2017, č.j. 1563208/17/2308-50521-401864), za 2. čtvrtletí roku 2012 - 222 634 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 28. 7. 2017, č.j. 1563225/17/2308-50521-401864), za 3. čtvrtletí roku 2012 - 238 243 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 28. 7. 2017, č.j. 1563249/17/2308-50521-401864), za 4. čtvrtletí roku 2012 - 266 420 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 28. 7. 2017, č.j. 1563253/17/2308-50521-401864), za 1. čtvrtletí roku 2013 - 230 144 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 28. 7. 2017, č.j. 1563325/17/2308-50521-401864), za 2. čtvrtletí roku 2013 - 273 589 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 28. 7. 2017, č.j. 1563331/17/2308-50521-401864) a za 3. čtvrtletí roku 2013 - 254 142 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 28. 7. 2017, č.j. 1563338/17/2308-50521-401864).

31. Z uvedeného je zřejmé, že v daném případě se opravdu doměřená daň neodchyluje od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem. Zdálo by se, že proti dodatečným platebním výměrům, kterými je tato neodchylující se daň stanovena, se v souladu s § 144 odst. 4 daňového řádu nelze odvolat. Uvedené ustanovení daňového řádu je ovšem nutno chápat v kontextu celé úpravy doměření daně. Z těchto souvislostí lze dovodit, že samotné neodchýlení se doměřené daně od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem ještě nestačí k vyloučení odvolání proti dodatečným platebním výměrům, kterými je tato daň stanovena.

32. K vyloučení odvolání podle § 144 odst. 4 daňového řádu zaujala odborná literatura tento názor: *„Pokud však správce daně zahájí postup k odstranění pochybností (dle § 89 až 90), nastává odlišný režim. Předně se po ukončení postupu k odstranění pochybností vždy vydává dodatečný platební výměr, který se daňovému subjektu doručuje. Tento postup platí i tehdy, je-li jeho výsledkem zjištění, že daňovým subjektem tvrzená daň se neodchyluje od daně doměřené. Bylo-li rozhodnutí vydáno na základě dokazování, má správce daně povinnost v jeho odůvodnění uvést, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se řídil a o které důkazy své zjištění opřel. V takovém případě se za den doměření považuje den vydání tohoto rozhodnutí s účinky ke dni jeho oznámení. Dodatečný platební výměr proto obsahuje odůvodnění a je proti němu vždy připuštěno odvolání. Tento postup však neplatí zcela bezvýhradně. Pokud totiž dojde ke stanovení daně výlučně na základě výsledků daňové kontroly, popř. výsledků postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popř. protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.“* (Josef Baxa a kol.: Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer 2011, str. 858) a *„Jinak tomu ovšem je v případě, kdy je dodatečný platební výměr vydán na základě postupu k odstranění pochybností správce daně. V takovém případě správce daně musí vydat dodatečný platební výměr, ať už na stejnou nebo na jinou vyšší daň, než daňový subjekt přiznal, a skutečně jej doručit, neuplatní se tedy postup stanovení daně podle § 144 a proti takovému rozhodnutí je odvolání přípustné.“* (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG 2013, str. 739).

33. Správce daně doměřuje daň dodatečným platebním výměrem. Dodatečný platební výměr se jako rozhodnutí oznamuje (doručuje) jeho příjemci. V případě, že se doměřená daň neodchyluje od údajů dodatečně tvrzených daňovým subjektem a správce daně nemá o nich pochybnosti, správce daně ovšem dodatečný platební výměr daňovému subjektu nezasílá a pouze jej založí do spisu, což odpovídá zásadě hospodárnosti řízení. Postup podle § 144 daňového řádu lze použít pouze v případě, že správce daně nemá pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti údajů v podaném dodatečném daňovém přiznání. Pakliže správce daně má uvedené pochybnosti o údajích tvrzených daňovým subjektem a vyzve jej k jejich odstranění postupem podle § 89 a § 90 daňového řádu, nelze postup podle § 144 daňového řádu použít. To platí i tehdy, jestliže správce daně posléze dospěje ke stejnému výsledku, který je tvrzen v dodatečném daňovém přiznání. V případě, že správce daně postupuje podle § 89 a § 90 daňového řádu, nemůže už použít zjednodušený postup upravený v § 144 tohoto zákona, tj. nemůže využít ani fikci doručení dodatečného platebního výměru podle odstavce 2 tohoto ustanovení, ani vyloučit odvolání proti takovému dodatečnému platebnímu výměru podle odstavce 4 uvedeného ustanovení.

34. V dodatečných platebních výměrech nelze současně odkazovat na § 90 daňového řádu (a výsledek daňové kontroly) a poučovat o nepřípustnosti odvolání podle § 144 odst. 4 téhož zákona. Postup podle § 144 daňového řádu včetně vyloučení odvolání je použitelný pouze

za podmínky, že nebyl zahájen postup k odstranění pochybností (viz část věty první za středníkem odstavce 1 uvedeného ustanovení).

35. Jelikož v daném případě správce daně měl o údajích dodatečně tvrzených daňovým subjektem pochybnosti, které jej vedly k postupu k odstranění pochybností a k daňové kontrole, pak, i když se nakonec doměřená daň neodchyluje od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, nebyly správní orgány oprávněny odvolání žalobce jako nepřípustná zamítnat a odvolací řízení zastavovat.
36. S ohledem na uvedené je žaloba ve vztahu k napadenému rozhodnutí č. 2 důvodná.
37. Soud se nezabýval samotným posuzováním sporovaných příjmů žalobce, protože jejich hodnocení nepředstavuje nosné důvody, o něž by byla napadená rozhodnutí žalovaného správního orgánu opřena.

Rozhodnutí soudu

38. Jelikož žaloba není co do rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14273/18/5300-22444-711887, důvodná, soud ji ve vztahu k tomuto rozhodnutí podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
39. Jelikož žaloba je co do rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14263/18/5300-22444-711887, důvodná, soud podle § 78 odst. 1 věty první s. ř. s. toto rozhodnutí zrušil pro vady řízení a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
40. Jelikož žaloba je co do rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14276/18/5300-22444-711887, důvodná, soud podle § 78 odst. 1 věty první s. ř. s. toto rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
41. Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujících výrocích tohoto rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Náklady řízení

42. Ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. zní: *Nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.*
43. Částečný úspěch navrhovatele nastává tehdy, jestliže soud vyhověl větší části požadavků obsažených v petitu návrhu nebo těm významnějším z nich (např. zrušil-li dvě ze tří žalobou napadených rozhodnutí). Při částečném úspěchu musí soud určit vzájemný poměr úspěchu a neúspěchu obou stran sporu a tento poměr poté promítnout do výše nákladů jednotlivých účastníků řízení. Pokud se míra úspěchu účastníků řízení liší (např. žalobce se svým žalobním návrhem ze 2/3 uspěl a z 1/3 nikoli), soud při rozhodování o nákladech řízení odečte zjištěný rozsah neúspěchu od úspěchu ($2/3 \text{ minus } 1/3 = 1/3$) a výsledkem vynásobí náklady řízení uplatňované úspěšným účastníkem řízení; v daném případě má žalobce vůči žalovanému nárok na náhradu 1/3 svých důvodně vynaložených nákladů řízení [srov. Lukáš Potěšil a kol.: Soudní řád správní. Komentář. 1. vyd. Praha: Leges 2014, str. 513 – 514].
44. Žalobcovy náklady řízení tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu proti třem

rozhodnutím správního orgánu ve výši 9 000 Kč, odměna daňového poradce za dva úkony právní služby po 7 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 12 odst. 3 advokátního tarifu ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s. (14 200 Kč) a náhrada jeho hotových výdajů – výdajů na vnitrostátní poštovné, místní hovorné a přepravné za dva úkony právní služby po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s. advokátního tarifu (600 Kč). Podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu *při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, se za tarifní hodnotu považuje součet tarifních hodnot spojených věcí.* Za úkony právní služby podle § 11 odst. 1 advokátního tarifu ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s. se považují 1) převzetí a příprava zastoupení a 2) žaloba. Daňový poradce nedoložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se náklady řízení o částku této daně nezvyšují.

45. V daném případě byl tak žalobci vůči žalovanému přiznán nárok na náhradu 1/3 výše uvedených nákladů řízení, tj. $(9\,000 + 14\,200 + 600) \times 1/3 = 7\,933\text{ Kč}$.
46. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. *per analogiam* ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena přiměřená lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 31. července 2019

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu