



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudců JUDr. Magdaleny Ježkové a JUDr. Pavla Kumprechta ve věci žalobkyně **KARSIT HOLDING, s.r.o.**, se sídlem Jaroměř, Jaromírova 91, zastoupen FSG Finaudit, s.r.o., se sídlem Třída Svobody 645/2, Olomouc, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. srpna 2014, č.j. 22174/14/5000-14305-708158, t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Rozhodnutím ze dne 21.8.2014, č.j. 22174/14/5000-14305-708158, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně do rozhodnutí ze dne 25.2.2014, č.j. 36172/14/4000-38200-205649, kterým Specializovaný finanční úřad zastavil dle § 106 odst. 1 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v platném znění (dále jen „daňový řád“) řízení o návrhu na obnovu řízení ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009.

V jeho odůvodnění žalovaný zaujal stanovisko k jednotlivým uplatněným odvolacím námitkám. Především citoval ust. § 117 odst. 1, § 119 odst. 4, § 148 a 264 odst. 4 daňového

řádu ve spojení s ust. § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „zákon o správě daní“), která představují právní rámec pro posouzení dané věci.

Ohledně skutkového stavu věci uvedl, že žalobce si z důvodů pro které žádal povolení obnovy řízení, uplatňoval v dodatečném daňovém přiznání i nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2009, resp. snížení daňové povinnosti o částku 1.033.042 Kč. Správce daně vydal dne 31.10.2013, pod č.j. 466076/13/4027-07000-607756, rozhodnutí, kterým řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání zastavil podle ust. § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu s tím, že šlo o zjevně právně nepřipustné podání, neboť lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání již uplynula. O odvolání žalobce rozhodl žalovaný jako odvolací orgán rozhodnutím ze dne 22.4.2014, č.j. 10590/14/5000-14305-708158, a zamítl jej.

Žalovaný dále uvedl, že jako důvod pro podání dodatečného daňového přiznání a následně i návrhu na obnovu řízení uvedla žalobkyně skutečnost, že ve věci obchodního vztahu mezi ní a jejím dodavatelem plynu došlo k soudnímu rozhodnutí, jež ovlivnilo správnou výši stanovení daně, a tedy i oprávněnost jejího nároku na odpočet daně. Provozovatel distribuční soustavy VČP Net, s. r. o., Hradec Králové, provedl dopočet spotřeby plynu vůči dodavateli žalobkyně, Východočeská plynárenská, a. s., Hradec Králové, z důvodu zjištěné chyby měření, způsobené neotevřením trojcestného uzávěru pro přívod tlaku do přepočítavače, což ovlivnilo naměřené hodnoty spotřeby. Žalobkyně tak měla odebrat větší množství plynu, než jí bylo původně fakturováno. Proto bylo nutno provést v souladu s uzavřenou smlouvou dopočet spotřeby plynu. Dne 14.7.2009 obdržela žalobkyně od svého dodavatele plynu vrubopisy k dříve vystaveným fakturám, kterými dodavatel uplatnil nárok na zaplacení dodávek v celkové výši 6.558.716,43 Kč. Žalobkyně tento nárok neuznala a dodavatel následně podal žalobu. Dle rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20.2.2013, sp. zn. 37 Cm 172/2010, byla žalobkyni uložena povinnost zaplatit svému dodavateli částku 6.470.106,90 Kč.

Z uvedeného dle žalovaného vyplývá, že dodavatel žalobkyně provedl opravu základu daně a její výše podle ust. § 42 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění (dále jen „zákon o DPH“) a ve smyslu jeho ust. § 43 odst. 3 vystavil vrubopisy, které doručil žalobkyni dne 14.7.2009. Ta pak byla na základě těchto přijatých dokladů oprávnění postupovat podle ust. § 77 odst. 5 zákona o DPH, tedy provést opravu odpočtu daně, a to nejdříve za zdaňovací období, ve kterém tyto doklady obdržela, a nejpozději do 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohla být oprava nejdříve provedena. Opravu mohla žalobkyně provést v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období červenec 2009 nebo za další zdaňovací období v dodatečných daňových přiznáních. Tato lhůta však ve smyslu ust. § 77 odst. 5 zákona o DPH uplynula dnem 1.8.2012.

Žalovaný dále uvedl, že lhůtami pro uplatnění opravy odpočtu daně se jako odvolací orgán podrobně zabýval ve svém rozhodnutí č. j. 10590/14/5000-14305-708158. Námitky daňového subjektu opakovaně uvedené nyní v odvolání proti rozhodnutí o návrhu na obnovu řízení, které se týkaly lhůty pro provedení opravy odpočtu daně, jsou pro toto daňové řízení vzhledem k povaze přezkoumávané věci irelevantní a odvolací orgán se jimi dále nezabýval, neboť byly předmětem rozhodnutí, č.j. 10590/14/5000-14305-708158.

V nyní řešeném případě je dle žalovaného nutno se zabývat především lhůtou ve smyslu ust. § 119 odst. 4 daňového řádu v návaznosti na jeho ust. § 148 daňového řádu. Podle

ust. § 119 odst. 4 daňového řádu lze obnovu nalézacího řízení povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně je upravena v § 148 daňového řádu. Podle odst. 1 cit. ustanovení nelze stanovit daň po uplynutí lhůty, která činí 3 roky. Počátek běhu této lhůty se stanoví ve smyslu ust. § 264 odst. 4 daňového řádu podle dosavadních právních předpisu, tj. podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Lhůta pro stanovení daně začala tedy plynout ode dne 31.7.2009. V posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně nenastala žádná ze skutečností upravených v ust. § 148 odst. 2 písm. a) až e) daňového řádu a nedošlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok. Lhůta pro stanovení daně tak uplynula dne 1.8.2012.

K námitce žalobkyně, že byla splněna podmínka pro přerušení běhu lhůty pro stanovení daně daná v ust. § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, uvedl žalovaný, že smyslem lhůty pro stanovení daně a jejího prekluzivního charakteru je jednak zajištění právní jistoty, a to jak na straně daňových subjektu, tak na straně správce daně, ale zároveň i vytvoření stimulu pro včasné uspořádání právních vztahu obou stran. V daném případě obdržela žalobkyně od svého dodavatele dne 14.7.2009 daňové vrubopisy. Jak žalobkyně uvádí, nesouhlasila s částkou uvedenou dodavatelem na vystavených dokladech, požadovanou částku nezaplatila a dodavatel se následně domáhal zaplacení částky soudní cestou. V soudním řízení šlo tedy o řešení obchodněprávního sporu mezi smluvními stranami, které se nijak nedotýkalo správy daně. Takový soudní spor nemůže mít za následek přerušení lhůty pro stanovení daně ve smyslu ust. § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Tuto otázku řeší ust. § 99 o předběžné otázce, dle kterého vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Dojde-li následně k rozhodnutí příslušného orgánu veřejné moci, který o této otázce rozhodl jinak, pak vzniká důvod pro obnovu řízení podle ust. § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Tato situace však v daném případě nenastala, v prekluzivní lhůtě nebylo žádné řízení zahájeno. Správce daně oprávněně zastavil řízení o návrhu na obnovu řízení podle ust. § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, neboť v řízení nelze pokračovat z důvodů, které stanoví zákon, v daném případě proto, že uplynula prekluzivní lhůta podle ust. § 148 daňového řádu.

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného i jemu předcházejícího prvoinstančního rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu.

V úvodu popsala skutkový stav věci, a to shodně se žalovaným. Potvrdila, že měla uzavřenou smlouvu o sdružených službách dodávek plynu se společností Východočeská plynárenská, a.s., (dále jen „dodavatel“) Dne 14.7.2009 provozovatel distribuční soustavy, společnost VČP Net, s.r.o., dopočetl spotřebu plynu vzhledem ke zjištěné chybě měření, která ovlivnila naměřené hodnoty spotřeby. Žalobkyně tak měl odebrat větší množství plynu, než jí bylo fakturováno a bylo nutné provést, v souladu s uzavřenou smlouvou, dopočet spotřeby plynu, který byl uplatněn vůči žalobkyni prostřednictvím vrubopisů k jednotlivým daňovým dokladům (fakturám), ve výši 6.558.716,43 Kč. Žalobkyně tento nárok neuznala. Dodavatel proto podal žalobu o zaplacení uvedené částky a na základě rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, sp. zn. 37 Cm 172/2010, byla žalobkyně povinna uhradit dodavateli částku 6.470.106,90 Kč. Z tohoto rozsudku je dle žalobkyně zřejmé, že neuznání nároku dodavatele ve výši, jak byl žalobkyni fakturován, bylo opodstatněné.

Tvrdila, že vzhledem k tomu, že od počátku neuznávala nárok na zaplacení požadované částky, neuplatnila ani nárok na odpočet daně z doručených vrubopisů v celkové

výši 1.033.042 Kč do žádného ze svých daňových přiznání. Tento nárok uplatnila až v dodatečném daňovém přiznání na zdaňovací období červenec 2009, které na Specializovaný finanční úřad doručila dne 26.9.2013. Současně v zájmu právní jistoty a za účelem uplatnění výše uvedeného nároku na odpočet daně podala dne 26.11.2013 návrh na povolení obnovy vyměřovacího řízení u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009. V něm podrobně argumentovala, z jakého důvodu má lhůtu pro vyměření daně dosud za neuplynulou, a tedy že jsou splněny podmínky pro nařízení obnovy vyměřovacího řízení.

Dle žalobkyně je mezi stranami sporné, zda v okamžiku rozhodnutí uplynula lhůta pro stanovení daně, což by znamenalo překážku pro obnovu vyměřovacího řízení ve smyslu podaného návrhu. Žalobkyně citovala ust. § 148 odst. 1 a § 264 odst. 4 daňového řádu. Dle posledně citovaného ustanovení je v posuzovaném případě okamžik počátku běhu lhůty posuzován dle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní. Běh a délka lhůty pro vyměření daně po 1.1.2011 se pak posuzují dle daňového řádu.

Žalobkyně potvrdila, že mezi stranami není sporné, že od počátku běhu lhůty pro stanovení daně do dne podání návrhu na povolení obnovy vyměřovacího řízení uplynuly více jak 3 roky, má však za to, že byly splněny podmínky pro stavění lhůty ve smyslu ustanovení § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, tj. že lhůta neběžela po dobu soudního řízení o otázce nároku dodavatele na úhradu za plnění. Proto v okamžiku podání návrhu na povolení obnovy vyměřovacího řízení dosud neuplynula lhůta pro stanovení daně.

S názorem žalovaného o smyslu lhůty pro stanovení daně a jejího prekluzivního charakteru žalobkyně vyslovila souhlas, setrvala však na stanovisku, že lhůta pro stanovení daně nemůže uplynout v okamžiku, kdy bylo zahájeno soudní řízení, neboť neznala přesnou výši daňové povinnosti a nemohla tedy relevantně splnit svoje povinnosti vůči správci daně. Pro tyto situace daňový řád zavedl institut přerušení běhu lhůty. Shodně s předchozí právní úpravou neběží lhůta po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem. Zákonodárce však výslovně nově zakotvil v § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, že lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně. Ve vztahu k projednávanému případu je dle žalobkyně zřejmé, že mezi ní a dodavatelem byl sporný nárok na doúčtování odebraného plynu, který měl zásadní dopad na určení daně ve správné výši za dané zdaňovací období, a dále je zřejmé, že spor byl předložen věcně a místně příslušnému soudu, který o nároku pravomocně rozhodl (a částečně nárok dodavatele zamítl). Všechny podmínky dle ustanovení § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu tak byly splněny a po dobu tohoto soudního řízení tedy neuplynula lhůta pro stanovení daně.

Z povahy věci dle žalobkyně plyne, že lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně i pro stanovení daně, nemohly v mezidobí uplynout; neboť v takovém případě by aplikace zákonných ustanovení o běhu lhůt byla v rozporu s ústavně zakotvenými právy daňového subjektu. Pro posouzení tohoto případu je proto otázka opravy odpočtu daně ve smyslu ustanovení § 77 odst. 5 zákona o DPH pro posuzovaný případ irelevantní, jelikož tato argumentace bude řešena až v návaznosti na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové v projednávaném případě. Oprava odpočtu daně je totiž součástí určení daňové povinnosti a tedy vyměřovacího řízení, o jehož obnovu žalobce (i touto žalobou) usiluje.

Žalovaný se k žalobě vyjádřil ve svém podání ze dne 26.11.2014, v němž znovu stručně popsal dosavadní průběh řízení i uplatněné žalobní námitky. Setrval na závěru, že napadené rozhodnutí netrpí namítanou nezákonností. K otázce běhu lhůty ke stanovení daně

především citoval ust. § 148 a § 264 odst. 4 daňového řádu ve spojení s ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní. Z nich pak dovedl, že tato lhůta začala běžet od 31.7.2009, v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty nenastala žádná skutečnost upravená v § 148 odst. 2 a 4 daňového řádu. Lhůta ke stanovení daně tak uplynula již v roce 2012.

Žalovaný reagoval dále na tvrzení žalobkyně, že byla splněna podmínka pro přerušení běhu lhůty pro stanovení daně daná v § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Především odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Připomněl, že spor o zaplacení částky, kterou žalobkyně dlužila svému dodavateli nemůže mít za následek přerušení běhu lhůty pro stanovení daně ve smyslu s 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu a poukázala na komentář k citovanému ustanovení (viz Josef Baxa, a spol., Komentář k daňovému řádu), který citoval. Zdůraznil i skutečnost, že v posuzovaném případě civilní soudní řízení, na které žalobkyně poukazuje, nebylo zahájeno podáním žaloby žalobkyní, o souzené pohledávce žalobkyně věděla a nijak se jí aktivně nebránila. Nepovažovala za nutné ve lhůtě, která jí k tomu byla daňovým řádem poskytnuta, vypořádat své právní vztahy plynoucí z daňových povinností, a to ani nepřímou napadením vystavených vrubopisů u svého obchodního partnera, nebo u soudu. Žalovaný na základě výše uvedeného je toho názoru, že na nyní posuzovaný případ není možné aplikovat s 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, neboť by to znamenalo překročení dosahu uvedeného ustanovení, které by pro všechny daňové subjekty znamenalo nebezpečný a neodůvodnitelný precedens do budoucna, vyvolávající značnou právní nejistotu. Navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen "s.ř.s."). Učinil tak bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s.ř.s., když souhlas žalobkyně i žalovaného s takovým postupem byl dán za dodržení podmínek stanovených ve větě druhé zmíněného zákonného ustanovení. O věci usoudil následovně.

Ze shora podaného je nepochybné, že mezi účastníky není sporu o skutkovém stavu projednávané věci a jejich údaje se shodují s obsahem správního spisu. Z něho krajský soud zjistil, že žalobkyně svým podáním ze dne 26.11.2013 požádala o povolení obnovy vyměřovacího řízení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009 s tím, že bude uplatňovat nárok na odpočet daně ve výši 1.033.042 Kč. Jako důvod uvedla, že jí bylo rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20.2.2013, sp. zn. 37 Cm 173/2010, uloženo uhradit dodavateli, VČP Net, s.r.o., z požadované částky 6.558.716,43 Kč celkem 6 470.106,90 Kč. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 9.4.2013.

Žalobkyně však nesouhlasila se závěry správce daně a žalovaného, že povolení obnovy nalézacího řízení brání uplynutí prekluzivní lhůty dané v § 119 odst. 4, § 148 daňového řádu. Setrvala na názoru, že žádost o obnovu řízení uplatnila před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty, neboť byly splněny podmínky stavění lhůty ve smyslu ust. § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, tedy že lhůta neběžela po dobu soudního řízení ve věci nároku dodavatele na úhradu plnění, vyčísleného na vystavených vrubopisech.

V § 119 odst. 4 daňového řádu se stanoví, že „Obnovu nalézacího řízení lze povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Obnovu řízení při placení daní lze povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro placení daně. V ostatních případech lze obnovu řízení povolit nebo nařídit do 3 let ode dne právní moci rozhodnutí ukončujícího toto řízení.“

Citované ustanovení vymezuje lhůtu pro nařízení nebo povolení obnovy řízení, která je lhůtou objektivní. Protože se v daném případě jedná o obnovu nalézacího řízení je třeba sledovat, zda neuplynula lhůta pro stanovení daně. Ta se řídí ustanovením § 148 daňového řádu, podle kterého *„Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“*

Protože lhůta pro stanovení daně počala běžet za účinnosti zákona o správě daní, který platil do 31.12.2010, je třeba se řídit přechodnými ustanoveními daňového řádu, konkrétně jeho § 264 odst. 4, který stanoví, že *„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. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“*

S ohledem na citované je nepochybné, je počátek běhu lhůty pro vyměření daně třeba posuzovat podle dosavadních právních předpisů, konkrétně ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní, tj. od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Podle žalobkyně začala lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009 plynout od 31.7.2009. Tyto závěry účastníci nespoujají a shodují se i v tom, že od počátku běhu této lhůty uplynuly do podání žádosti o obnovu řízení, tedy do 26.11.2013, více jak 3 roky. Žalobkyně však je přesvědčena, a v tomto směru se nese i její argumentace, že byly splněny podmínky pro stavění lhůty ve smyslu ust. § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Krajský soud ale nemohl přehlédnout, že se v posuzovaném případě jednalo o vyměření daně z přidané hodnoty, a jak uvedli žalobkyně i žalovaný, žalobkyně současně se žádostí o obnovu vyměrovacího řízení na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009 podala ze shodných důvodů i dodatečné daňové přiznání na stejnou daň za stejné zdaňovací období. Tato věc byla řešena správcem daně zastavením řízení dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu a odvolání bylo žalovaným zamítnuto. Věc řešil zdejší krajský soud pod sp. zn. 31 Af 65/2014 a žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Při posouzení dané otázky vycházel především z ust. § 77 odst. 5 zákona o DPH, dle něhož *„Pokud byla provedena oprava výše daně, která má za následek zvýšení uplatněného odpočtu daně, je plátce, pro něhož se uskutečnilo zdanitelné plnění, oprávněn provést opravu odpočtu daně. Úpravu je plátce oprávněn provést na základě přijatého opravného daňového dokladu, popřípadě jiného dokladu souvisejícího s opravou výše daně, nebo na základě opravy v evidenci pro daňové účely nejdříve za zdaňovací období, ve kterém tento doklad obdržel nebo, ve kterém provedl opravu v evidenci pro daňové účely, a nejpozději do 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohla být oprava nejdříve provedena.“* Při výkladu tohoto ustanovení ve vazbě na daňový řád vycházel krajský soud z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyjádřené v jeho rozsudku ze dne ze dne 28. 8. 2009, čj. 2 Afs 32/2009-5, z něhož vyplynulo, že *„je třeba nejprve vážit vztah daňového řádu a zákona o DPH. Lze přisvědčit krajskému soudu v názoru, že daňový řád je obecným procesním předpisem upravujícím správu daní a poplatků, přičemž zvláštní zákony mohou obsahovat vlastní speciální právní úpravu. Vztah mezi těmito zákony, není-li v nich výslovně upraven, je*

třeba posuzovat prostřednictvím obvyklých výkladových metod. Ve vzájemném vztahu pak norma speciální má přednost před normou generální (lex specialis derogat generali). Pokud tedy zvláštní zákon, zde zákon o DPH, upravuje některé procesní otázky odlišně od daňového řádu, je třeba vycházet ze zákona o DPH, jako zákona speciálního, pokud vztah těchto zákonů v rozhodné otázce není výslovně upraven jinak. Stanoví-li zákon o DPH výslovně lhůty, v nichž daňový subjekt může uplatnit nárok na odpočet (§ 73 odst. 11), pak je vyloučeno posuzovat tyto lhůty podle daňového řádu.“

Krajský soud tak vycházel z citované ustanovení a označit žalobní námitku ohledně stavení prekluzivní lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně za nedůvodnou. Dále uvedl, že „Ve smyslu závazné judikatury Nejvyššího správního soudu považoval za zřejmé, že žalobkyně svůj nárok na odpočet daně nemohla uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nejdříve uplatněn. Na daný případ je totiž nutno, ve smyslu závazné judikatury Nejvyššího správního soudu, aplikovat ust. § 77 zákona o DPH, které v odstavci 5 rovněž stanoví nejzazší lhůtu, v níž může být oprava provedena. Daná právní úprava přitom neobsahuje ustanovení, jež by umožňovalo stanovenou tříletou lhůtu stavět či přerušit. Je tedy zřejmé, že jejím marným uplynutím možnost opravy odpočtu daně pro plátce zaniká. Tak tomu bylo i v projednávané věci. Je tak zřejmé, že na daný případ není možno aplikovat jednotlivá ustanovení daňového řádu, tedy i jeho ust. § 148 odst. 4 písm. b) o stavění lhůty. Jak vyplývá ze závazné judikatury Nejvyššího správního soudu, zákon o DPH, jakožto speciální norma, má přednost před normou generální, již je za dané situace daňový řád. Jakkoliv tedy ust. § 148 daňového řádu, upravující lhůty pro stanovení daně, umožňuje svým odstavcem 4 stavění prekluzivní lhůty z důvodů taxativně vymezených, nemá tato skutečnost vliv na projednávaný případ.“

Dále pak krajský soud zdůraznil, že tomuto závěru odpovídá i další judikatura Nejvyššího správního soudu obsažená v jeho rozsudku ze dne 13. 9. 2012, čj. 7 Afs 54/2012-39, z níž vyplývá, že „stanoví-li zákon o dani z přidané hodnoty v ust. § 73 odst. 11 zákona o DPH kdy lze uplatnit nárok na odpočet daně, pak je vyloučeno posouzení lhůty podle ust. § 47 zákona o správě daní. Vyslovenému závěru krajského soudu, že pro určení nejzazšího termínu pro uplatnění nároku na odpočet daní z přidané hodnoty je rozhodná lhůta k určení podle ust. § 73 odst. 11 zákona o DPH a nikoliv lhůta k vyměření daně obsažená v ust. § 47 zákona o správě daní, respektive lhůta podle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu, nelze ničeho vytknout. Je tomu tak proto, že lhůta obsažená v ust. § 73 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty je ve vztahu k lhůtám obsaženým v poukazovaném ustanovení daňového řádu lhůtou speciální. Svou povahou vyjadřuje určení nejzazšího termínu, kdy je plátce daně oprávněn uplatnit si i vůči státnímu rozpočtu nárok na odpočet daně, mimo jiné u přijatých zdanitelných plnění. Jde tedy lhůtu, ve které je oprávněný plátce daní z přidané hodnoty vyjádřit a sdělit svou vůli správci daně, že konkrétní výši vznáší veřejnoprávní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Jedná se tedy o „propadnou lhůtu“ svědčící daňovému subjektu. Zmeškání této lhůty pak nelze prominout a znamená zánik práva plátce daně na uplatnění odpočtu daně.“

Krajský soud tak i v řízení o žádosti o obnovu řízení považuje za nepochybné, že ust. § 77 odst. 5 zákona o DPH je ustanovením speciálním oproti ust. § 148 daňového řádu. Běh tříleté lhůty, stanovené pro provedení opravy odpočtu daně speciálním zákonem, proto nemůže být jakkoliv ovlivněn ust. § 148 daňového řádu, který je zákonem generálním.

V řízení o návrhu na obnovu řízení mohl krajský soud je odkázat na závěry učiněné v souběžném řízení o dodatečném daňovém přiznání, neboť v obou řízeních se jednalo o

odpověď na otázku, zda po dobu, po kterou bylo vedeno řízení o nároku dodavatele žalobkyně na zaplacení částky 6.558.716,43 Kč dle vydaných vrubopisů, staví lhůtu danou v ust. § 148 odst. 1 daňového řádu. Uzavřel proto, že obnovu nalézacího řízení ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009 nelze povolit, neboť uplynula lhůta daná v § 119 odst. 4 daňového řádu ve spojení s ust. § 77 odst. 5 zákona o DPH.

Lhůta pro nařízení nebo povolení obnovy řízení, jak ji vymezuje ust. § 119 odst. 4 daňového řádu, je lhůtou objektivní. Ustanovení § 118 odst. 2, které stanoví, že „*Návrh na povolení obnovy řízení lze podat do 6 měsíců ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení*“ je lhůtou subjektivní, která počíná běžet okamžikem, kdy se subjekt prokazatelně o důvodech obnovy dozvěděl; jen v této lhůtě lze návrh na povolení obnovy podat, a tento údaj je navrhovatel ve svém návrhu povinen uvést. I kdyby ještě běžela pro podání návrhu na obnovu řízení lhůta objektivní, nelze tomuto návrhu vyhovět, pokud pro podání návrhu uplynula subjektivní lhůta. Jako důvod pro obnovu řízení v posuzovaném případě uvedla žalobkyně skutečnost, že se o povinnosti uhradit doplatek za odpočet spotřeby plynu dozvěděla až na základě rozhodnutí Krajského soud v Hradci Králové, sp. zn. 37 Cm 173/2010. To však nabylo právní moci dne 9.4.2013, a nejpozději od tohoto data (tj. ve smyslu ust. § 33 odst. 1 daňového řádu od 10.4.2013) začala dle ust. § 118 odst. 2 citovaného zákona plynout lhůta 6ti měsíců k podání návrhu na obnovu řízení a skončila dne 10.10.2013. Návrh na obnovu řízení byl datován dnem 27.11.2013 a žalobkyně ho tentýž den podala u správce daně, tedy evidentně po uplynutí zákonné subjektivní lhůty. Pro povolení obnovy řízení nebyla tak dle krajského soudu dodržena ani subjektivní ani objektivní zákonná lhůta.

S odkazem na shora uvedené proto krajský soud v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Ze správního spisu nevyplývalo, že by žalovanému v řízení před krajským soudem náklady vznikly.

P o u č e n í :

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 30. září 2015

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu