



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně **KARSIT HOLDING, s.r.o.**, se sídlem v Jaroměři, Jaromírova 91, zast. daňovým poradcem, společností FINAUDIT, s.r.o., se sídlem v Olomouci, třída Svobody 645/2, doručovací adresa: Brno, Šilingrovo nám. 3/4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. dubna 2014, čj. 10590/14/5000-14305-708158, **t a k t o :**

I. Žaloba s e 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 :

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání do rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 31. 10. 2013, čj. 466076/13/4027-07000-607756, o zastavení řízení ve věci podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009.

V žalobě uvedla, že důvodem pro zastavení řízení bylo dle názoru správního orgánu právně nepřipustné podání. Konstatovala, že v průběhu daňového řízení došlo ze strany správce daně k porušení procesních ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně

k věci uvedla, že měla uzavřenou smlouvu o sdružených službách dodávek plynu s dodavatelem plynu – společností Východočeská plynárenská, a.s. Dne 14. 7. 2009 došlo ze strany provozovatele distribuční soustavy společnosti VČP Net, s.r.o., k provedení dopočtu spotřeby plynu vzhledem ke zjištěné chybě 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 fakturováno a bylo nutné provést, v souladu s uzavřenou smlouvou, dopočet spotřeby plynu. Ten byl uplatněn vůči žalobkyni prostřednictvím vrubopisů k jednotlivým daňovým dokladům. Všechny vystavené vrubopisy byly uplatněny vůči dodavateli žalobkyně společností VČP Net, s.r.o., a vystaveny s datem 14. 7. 2009. Vztahovaly se k jednomu odběrnému místu. Na základě provedeného dopočtu vystavil dodavatel žalobkyně vrubopis k daňovým dokladům již dříve vystaveným, čímž uplatnil nárok na zaplacení v celkové výši 6 558 716,43 Kč. Žalobkyně však tento nárok dodavatele na úhradu dodávky plynu v celém rozsahu neuznala a následně dodavatel podal žalobu k místně příslušnému soudu o zaplacení žalované částky shora uvedené. Žalobkyně tento nárok znovu popřela s odkazem na to, že nebyl řádně doložen. Na základě rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 37 Cm 172/2010 byla žalobkyně z výše uvedeného sporu povinna uhradit dodavateli do tří dnů od právní moci rozsudku částku 6 470 600,90 Kč. Rozdíl mezi žalovanou částkou a nárokem přiznaným soudem byl zdůvodněn znaleckým posudkem, kdy znalec připustil, že chyby měření byly způsobeny špatným nastavením přepočítavače a současně uvedl množství žalobkyní odebraného plynu. Předmětný rozsudek nabyl právní moci. Vzhledem k tomu, že žalobkyně od počátku neuznávala nárok dodavatele na zaplacení požadované a následně žalované částky, neuplatnila nárok na odpočet daně z doručených vrubopisů v celkové výši 1. 033. 042 Kč do žádného ze svých daňových přiznání. Tento nárok na odpočet uplatnila v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období červenec 2009, které bylo na Specializovaný finanční úřad doručeno 26. 9. 2013. Prvostupňový správce daně o podaném dodatečném daňovém přiznání rozhodl ve smyslu ust. § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu tak, že řízení zastavuje, neboť jde o zjevně nepřípustné podání. Žalobkyní podané odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl. Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že žalovaný vycházel při rozhodování z nesprávných závěrů a rozhodnutí o odvolání trpí následujícími vadami.

V první řadě žalobkyně konstatovala, že v projednávané věci dosud neuplynula lhůta pro stanovení daně ve smyslu ust. § 148 daňového řádu, která činí 3 roky a počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Uvedla, že mezi stranami není sporné, že od počátku běhu lhůty pro stanovení daně do dne podání dodatečného daňového přiznání uplynuly více než 3 roky, což by svědčilo závěru, že došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu uvedeného ustanovení daňového řádu. Žalobkyně však měla za to, že byly splněny podmínky pro stavění lhůty ve smyslu ust. § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, tedy že lhůta neběžela po dobu soudního řízení o otázce nároku dodavatele na úhradu za plnění. V takovém případě pak v okamžiku podání dodatečného daňového přiznání nedošlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně. Tento závěr i nepřímo potvrzuje žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, jelikož pokud by uplynula lhůta pro stanovení daně, neměl by odvolací orgán jakoukoliv možnost stanovit na základě podaného dodatečného daňového přiznání daň a neargumentoval by tedy uplynutím lhůty dle ustanovení § 77 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

Žalovaný, jak žalobkyně dále uvedla, v napadeném rozhodnutí odkázal na vymezení vztahu mezi daňovým řádem a zákonem o DPH s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedenou v rozsudku ze dne 28. 8. 2009, čj. 2 Afs 32/2009-53. Uvedené závěry však dle názoru žalobkyně na projednávaný případ nedopadají. Nejvyšší správní soud totiž, jak žalobkyně upozornila, posuzoval případ v době účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Je tedy zřejmé, že soud neposuzoval vztah mezi lhůtami pro stanovení daně dle ust. § 148 daňového řádu a ust. § 77 odst. 5 zákona o DPH. Závěry obsažené v uvedeném rozsudku tedy nelze bez dalšího aplikovat na projednávaný případ. Současně žalobkyně upozornila, že předchozí právní úprava obsažená v zákoně o správě daní neupravovala přerušení běhu lhůty pro vyměření daně tak, jak činí daňový řád v uvedeném ustanovení. Je tedy patrné, že se zákonodárce rozhodl celou oblast lhůt upravit nově. Nepřímou novelizací tak došlo ke zcela jinému právnímu vztahu mezi uvedenými právními předpisy.

Žalobkyně dále uvedla, že opravu odpočtu daně dle ust. § 77 odst. 5 zákona o DPH je plátce oprávněn provést na základě přijatého daňového dobropisu, popřípadě jiného dokladu souvisejícího s opravou základu daně, nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém došlo k opravě základu daně, a nejpozději do 3 let od konce zdaňovacího období, jehož se oprava týká. Je tedy dle názoru žalobkyně výhradně věcí daňového subjektu, zda nárok na odpočet daně uplatňovat bude nebo nikoliv. Pokud jej chce uplatnit, tak je jeho volbou, ve kterém zdaňovacím období tak, s výše uvedenými omezeními, učiní. Nárok na odpočet vzniklý z titulu opravy základu daně může daňový subjekt uplatnit ve zdaňovacím období, ve kterém došlo k opravě základu daně nebo kdykoliv následně až do toho zdaňovacího období, ve kterém uplynou 3 roky od konce zdaňovacího období, jehož se oprava týká. Ve všech těchto zdaňovacích obdobích je možné uplatnit nárok na odpočet daně a je věcí daňového subjektu, které období pro uplatnění zvolí. Současně však zákon o DPH neomezuje právo daňového subjektu na podání dodatečného daňového přiznání. Právní rámec pro jeho podání upravuje daňový řád, včetně lhůt. Žalobkyně uzavřela, že nárok na odpočet daně lze uplatnit v dodatečném daňovém přiznání, pokud je podáno ve lhůtách stanovených daňovým řádem a je podáno na zdaňovací období, ve kterém je dle ust. § 77 odst. 5 zákona o DPH možné uplatnit nárok na odpočet daně. Jiný výklad předmětných ustanovení by dle jejího názoru vedl k výraznému omezení uplatnění nároku na odpočet daně, což by bylo v rozporu s ochranou vlastnictví dle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. V projednávané věci byly dle jejího názoru splněny podmínky i lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání i pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty.

Žalobkyně dále považovala pro projednávanou věc za rozhodující, že neuznala přijetí plnění a neuznala tak nárok dodavatele na úhradu, přičemž svých práv se domáhala v soudním řízení. Je přitom nutné, jak dále uvedla, vzít v úvahu i zásadní princip fungování systému daně z přidané hodnoty, a to nárok na uplatnění odpočtu pouze v zákonné výši. Princip uplatnění výše daně pouze v zákonné výši byl výslovně do zákona promítnout k 1. 4. 2011 (srovnej ust. § 72 a následujících zákona o DPH ve znění k 1. 4. 2011). Tento princip však byl platný i před tímto datem a judikatura Evropského soudního dvora jej opakovaně potvrzovala jako jeden ze zásadních principů fungování systému daně z přidané hodnoty. Žalobkyně znovu zdůraznila, že měla pochybnosti o správnosti údajů na přijatých opravných daňových

dokladech, proto nárok neuznala. Během soudního řízení navíc bylo potvrzeno, že její pochybnosti byly správné, proto soudem přiznaná částka byla nižší, než částka uvedená na doručených vrubopisech. Výsledek soudního řízení pak zásadně ovlivňuje nárok na odpočet daně, jelikož s konečnou platností stanoví zákonnou výši daně.

Skutečnost, že výsledek soudního řízení je zásadní daňovou skutečností ovlivňující daňovou povinnost daňového subjektu, lze odvodit, jak žalobkyně dále upozornila, také z pokynu GŘ D-6. Daný pokyn vztahující se k určení data ovlivňujícího základ daně z příjmů ukazuje, že soudní rozhodnutí má významné daňové dopady pro daňové subjekty. I když je zřejmé, že v projednávané věci je předmětem řízení daň z přidané hodnoty a nikoliv daň z příjmů, žalobkyně poukázala na skutkově shodný stav. Až teprve rozhodnutím soudu se stanoví zákonná výše upravující základ daně nebo, jako v projednávaném případě, nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Jiný výklad by byl dle žalobkyně v příkrém rozporu se základními principy fungování systému daně z přidané hodnoty. Žalobkyně upozornila, že pokud by měl být nárok na odpočet daně vázán pouze na lhůtu tří let, jak dovozuje žalovaný, tak by byly daňové subjekty nuceny uplatňovat nárok na odpočet i u plnění, která jsou sporná a jsou předmětem soudních řízení. Pokud by takový postup aplikovala žalobkyně v projednávaném případě, tak by buďto uplatnila nárok na odpočet daně v nezákonné výši, avšak ve lhůtě dovozované správcem daně, nebo by z důvodu nemožnosti určit zákonnou výši nárok neuplatnila a ten by jí zanikl tím, že soud nerozhodl ve tříleté lhůtě. Takový postup považovala žalobkyně za rozporný se základním principem daně z přidané hodnoty. Žalobkyně z důvodu přetrvávajících pochybností o správnosti vystavených opravných daňových dokladů nemohla uplatnit nárok na odpočet daně v řádné lhůtě. Z toho důvodu je nutné považovat podmínky pro přerušení běhu prekluzivní lhůty dle ust. § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu za splněné a lze tedy konstatovat, že lhůta pro stanovení daně neuplynula. Současně princip nároku na odpočet daně v zákonné výši je nutné promítnout i do běhu lhůty pro uplatnění nároku na odpočet. Na základě toho dle žalobkyně plyne lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 77 odst. 5 zákona o DPH až od skončení soudního řízení, tedy od okamžiku zpětvzetí odvolání. Nelze tedy souhlasit s názorem správce daně, že tato tříletá lhůta již uplynula.

Žalobkyně upozornila, že o nároku na odpočet daně nerozhoduje svým jednáním dodavatel. Je povinností odběratele zhodnotit, zda mu zákonné předpisy umožňují uplatnit nárok na odpočet daně a v jaké výši a podle toho má právo tento nárok uplatnit skutečnost, že dodavatel vystavil vrubopisy, nic nemění na tom, že sporným mezi stranami byl dopočet spotřeby plynu provedení dodavatelem a jeho výše. Skutečnost, že neuznání nároku dodavatele bylo ze strany daňového subjektu správné, je potvrzena také tím, že rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 37 Cm 172/2010 přiznal dodavateli pouze část žalované částky. Pokud by tedy žalobkyně postupovala podle stanoviska správce daně, část nároku na odpočet daně by byla uplatněna v rozporu se zákonem, jelikož pouze část žalované částky byla dodavateli soudem přiznána. Je tedy zřejmé, že právě z tohoto důvodu bylo nutné vyčkat rozhodnutí soudu, neboť žalobkyni vznikl nárok na odpočet daně až následně.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že dne 26. 9. 2013 podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009, jímž uplatnila nárok na odpočet daně. Svůj postup odůvodnila tím,

že v dané věci došlo k rozhodnutí soudu, jež ovlivnilo správnou výši stanovení daně a tedy i oprávněnost jejího nároku na odpočet daně. Správce daně řízení zahájené podáním předmětného dodatečného daňového přiznání rozhodnutím zastavil dle ust. § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu s odkazem na ust. § 77 odst. 5 zákona o DPH a ust. § 148 daňového řádu.

Žalovaný konstatoval, že žalobkyni byly ve zdaňovacím období červenec 2009 prokazatelně doručeny vrubopisy vystavené jejím dodavatelem plynu, který provedl ve smyslu ust. § 42 zákona o DPH opravu základu daně a výše daně. Ze spisového materiálu nevyplynulo, že by žalobkyně tyto doklady vrátila s tím, že byly vystaveny neoprávněně nebo v nesprávné výši. Ve smyslu ust. § 77 odst. 5 zákona o DPH začala od konce zdaňovacího období červenec 2009 plynout tříletá lhůta, ve které byla žalobkyně oprávněna provést opravu daně. Tato lhůta skončila dne 1. 8. 2012. To, že požadovanou částku žalobkyně nezaplatila a dodavatel proto podal žalobu, nemá na běh lhůty dle ust. § 77 odst. 5 zákona o DPH žádný vliv. Žalobkyně k požadavku správce daně na předložení vrubopisů, na základě nichž podala dodatečné daňové přiznání, předložila vrubopisy přijaté dne 14. 7. 2009. I tato skutečnost svědčí o tom, jak žalovaný uvedl, že žalobkyně považovala tyto vrubopisy za daňové doklady, které ji opravňují realizovat opravu odpočtu daní, i když odpočet uplatnila z částky uvedené v rozsudku. Daň z přidané hodnoty dle vrubopisu celkem činila částku 1 047 190 Kč, žalobkyně uplatnila částku 1 033 042 Kč. Žalovaný uvedl, že ust. § 77 odst. 5 zákona o DPH je ustanovením speciálním oproti ust. § 148 daňového řádu, které upravuje lhůtu, ve které byla žalobkyně oprávněna provést opravu odpočtu daně, a stanoví jednoznačně, od kdy tato lhůta běží. Názor žalobkyně, že lhůta dle ust. § 77 odst. 5 dané právní úpravy plyne až od skončení soudního řízení, respektive od okamžiku zpětvzetí odvolání, nemá v zákoně o DPH oporu. Lhůta je dle daného ustanovení lhůtou prekluzivní. Poslední známá daň se okamžikem jejího uplynutí stává nezměnitelnou a definitivní částkou odpovídající daňové povinnosti žalobkyně bez ohledu na to, že pozdější zjištění může ukázat jiný výsledek.

K odkazu žalobkyně na Pokyn GFŘ č. D-6 žalovaný uvedl, že daný pokyn nelze nijak vztáhnout na běh lhůty podle ust. § 77 odst. 5 zákona o DPH. Generální finanční ředitelství k ust. § 23 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů příkladmo vyjmenovává, co může ovlivnit základ daně z příjmů a jakým datem je tato okolnost určena. To nijak dle žalovaného nesouvisí s během prekluzivní lhůty dle ust. § 77 odst. 5 zákona o DPH. Žalovaný souhlasil s žalobkyní, že daňový subjekt – žalobkyně - má nárok na odpočet v zákonné výši, tento nárok však musí uplatnit v zákonné lhůtě. Oblast daně z přidané hodnoty je normována směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která se v rámci harmonizace promítla do českého právního řádu právě prostřednictvím zákona o DPH. Základním principem fungování systému daně z přidané hodnoty je princip neutrality, který se realizuje prostřednictvím odpočtu daně na vstupu od daně na výstupu. V případě opravy výše daně, která má za následek zvýšení uplatněného odpočtu daně ve smyslu ust. § 77 odst. 5 zákona o DPH, má příjemce plnění, tedy žalobkyně, právo provést opravu odpočtu daně. Tato možnost opravy odpočtu daně je vždy vázána na provedení opravy výše daně plátcem, který daně plnění uskutečnil. Dodavatel žalobkyně provedl opravu daně ve zdaňovacím období červenec 2009, žalobkyni vystavil a doručil daňové doklady – vrubopisy. Daň na výstupu zahrnul do daňového přiznání za zdaňovací období

červenec 2009 a také tuto daň odvedl. Žalobkyně měla ve smyslu ust. § 77 odst. 5 shora uvedené právní úpravy možnost provést opravu odpočtu daně ve lhůtě daně tímto ustanovením.

K námitce žalobkyně, že v daném případě došlo ke konkludentnímu vyměření daně, neboť správce daně v zákonné lhůtě nezahájil postup k odstranění pochybností, žalovaný uvedl, že k prekluzi práva je správce daně povinen přihlídnout z úřední povinnosti. Správce daně tedy především zkoumá, zda předmětné dodatečné daňové přiznání bylo podáno v zákonné lhůtě. Po posouzení všech souvisejících skutečností zjistil, že jde o právně nepřipustné podání, neboť bylo podáno po prekluzivní lhůtě. Takové podání nemůže zakládat nárok žalobkyně na zvýšení odpočtu daně z přidané hodnoty, což vyplývá i z výše rozsudků Nejvyššího správního soudu – čj. 2 Afs 32/2009-53, 2 Afs 22/2010-72 a 7 Afs 54/2012-39. Správce daně nebyl proto povinen postupovat podle ust. § 89 odst. 4 daňového řádu a rovněž nedošlo ke konkludentnímu vyměření daně.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že dle jeho názoru rozhodnutí o odvolání ani rozhodnutí o zastavení řízení netrpí žalobkyní namítanou nezákonností a provedená řízení namítanými vadami. Vyslovil nesouhlas s názorem žalobkyně, že k datu podání dodatečného daňového přiznání nedošlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně je upravena v ust. § 148 daňového řádu. Podle jeho odst. 1 nelze stanovit daň po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Počátek běhu této lhůty se již v nyní posuzovaném případě stanoví ve smyslu přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, podle dosavadních právních předpisů, tedy 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 od 31. 7. 2009. V posledních 12 měsících před uplynutím této lhůty pro stanovení daně nenastala žádná ze skutečností upravených ust. § 148 odst. 2 písm. a) až e) daňového řádu. K námitce žalobkyně, že byla splněna podmínka pro přerušení běhu lhůty pro stanovení daně daná ust. § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, žalovaný uvedl, že smyslem lhůty pro stanovení daně a jejího prekluzivního charakteru je jednak zajištění právní jistoty, jak na straně daňových subjektů, tak na straně správce daně, ale zároveň i vytvoření stimulu pro včasné uspořádání právních vztahů obou stran. V daném případě obdržela žalobkyně od svého dodavatele dne 14. 7. 2009 vrubopisy. 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 o zaplacení předmětné částky. Takový soudní spor nemůže mít za následek přerušení lhůty pro stanovení daně ve smyslu ust. § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Žalovaný trval na tom, že odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, čj. 2 Afs 32/2009-53 je možné aplikovat rovněž na vztah daňového řádu a zákona o DPH. Uvedený rozsudek se obecně vyjadřoval ke vztahu obecného procesního právního předpisu a speciálního právního předpisu, který upravuje některé procesní otázky odlišně od obecného procesního právního předpisu. Z tohoto důvodu je dle žalovaného použitelný i pro vztah daňového řádu a zákona o DPH. Žalovaný vyslovil nesouhlas s názorem žalobkyně, že zákon o DPH neomezuje právo daňového subjektu na podání dodatečného daňového přiznání, a proto je potřeba vycházet z právní úpravy daňového řádu. Žalovaný uvedl, že ust. § 77 odst. 5 zákona o DPH nestanoví, že opravu je nutno provést pouze v řádném daňovém přiznání. Citované ustanovení

určuje zdaňovací období, za které je možné opravu provést, z čehož je možné vyvodit, že úprava může být provedena i v rámci dodatečného daňového přiznání za uvedené zdaňovací období. Současně je však vždy nutné trvat na splnění další podmínky daného ustanovení, a to, že oprava musí být provedena nejpozději do 3 let od konce zdaňovacího období, ve které mohla být oprava nejdříve provedena. Tato lhůta je prekluzivní, takže po jejím marném uplynutí není možné opravu odpočtu daně provést, a to ani dodatečným daňovým přiznáním. Zmeškání této lhůty tak znamená zánik práva plátce daně na uplatnění odpočtu daně. Žalovaný měl rovněž za to, že lhůta 3 let je dostatečná k tomu, aby v rámci ní žalobkyně chránila svá práva. Pokud tak neučinila, nelze tuto skutečnost dávat k tíži správci daně. Upozornil rovněž, že žalobkyně poté, co jí byly doručeny vrubopisy, postup dodavatele nezpochybnila. K tomu došlo až poté, kdy se dodavatel začal domáhat zaplacení předmětné částky soudní cestou. Z toho tedy nelze dovozovat, že by se strany dodavatele došlo k přiznání daně z přidané hodnoty v nezákonné výši. Na základě uvedeného proto nelze přisvědčit námitce žalobkyně, že lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně plyne až po skončení výše uvedeného soudního řízení.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) bez nařízení jednání, když žalobkyně i žalovaný vyslovili s tímto postupem ve smyslu ust. § 51 s.ř.s. souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím zjištěním a právním závěrům.

Ze skutkových okolností projednávané věci krajský soud zjistil, že žalobkyně podala dne 26. 9. 2013 dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009. Svůj postup odůvodnila tím, že k uplatnění nároku na odpočet jí vedla skutečnost, že v dané věci došlo k rozhodnutí soudu, jež ovlivnilo správnou výši stanovení daně a tedy i oprávněnost jejího nároku na odpočet daně. Žalobkyně totiž dle jejího vyjádření měla odebrat větší množství plynu, než jí bylo původně fakturováno, a bylo nutno provést v souladu s uzavřenou smlouvou propočet spotřeby plynu. Žalobkyně obdržela dne 14. 7. 2009 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. Z toho důvodu se dodavatel plynu následně dožadoval zaplacení dané částky žalobou u příslušného soudu. Rozsudkem ze dne 20. 2. 2003 soud rozhodl, že žalobkyně je povinna zaplatit svému dodavateli částku 6 470 006,90 Kč. Správce daně po zvážení těchto okolností řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání zastavil dle ust. § 140 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

V podané žalobě vyslovila žalobkyně přesvědčení, že svoje právo na nadměrný odpočet daně uplatnila před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty, neboť byly splněny podmínky pro stavění lhůty ve smyslu ust. § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, tedy že lhůta neběžela po dobu soudního řízení o otázce nároku dodavatele na úhradu za plnění. S tímto názorem se krajský soud nemohl ztotožnit.

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 na základě shora uvedeného musel označit žalobní námitku ohledně stavení prekluzivní lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně za nedůvodnou. Ve smyslu závazné judikatury Nejvyššího správního soudu totiž 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 stavit 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 stavení 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 stavení prekluzivní lhůty z důvodů taxativně vymezených, nemá tato skutečnost vliv na projednávaný případ.

Tomuto závěru konvenuje 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 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 plátcе dani 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 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 zákonem generálním.

Vyslovený právní názor nemohly vyvrátit ani další námitky žalobkyně v žalobě obsažené.

Nelze totiž přisvědčit názoru žalobkyně, že judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 28. 8. 2009, čj. 2 Afs 32/2009-53) vzpomínanou žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí nelze na daný případ aplikovat, když se zabývá vztahem zákona o správě daní a zákona o DPH. K tomu lze pouze uvést, že vztah zákona speciálního a generálního platí jak pro případ vztahu zákona o DPH k zákonu o správě daní tak i k daňovému řádu. Svědčí o tom i další judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 13. 9. 2012, čj. 7 Afs 54/2012-39, v níž je konstatováno, že „...nejzazšímu termínu uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je rozhodná lhůta určení podle § 73 odst. 11 zákona o DPH a nikoliv lhůta k vyměření daně obsažená v § 47 zákona o správě daní, resp. lhůta podle § 148 odst. 3 daňového řádu...“. Nelze tedy přisvědčit názoru, že novelizace daňového procesního předpisu nastolila jiný právní vztah mezi zákonem hmotným a procesním.

Pokud tedy krajský soud vyslovil jednoznačný závěr, že lhůtu pro provedení opravy odpočtu daně nelze stavit dle ust. § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, pak se jeví jako nadbytečné zabývat se i další žalobní námitkou, dle níž žalobkyně byla nucena vyčkat soudního rozhodnutí o výši nároku dodavatele, aby mohla odpočet daně uplatnit v zákonné výši, popřípadě, že dle závazného pokynu Generálního finančního ředitelství má soudní rozhodnutí významné daňové dopady pro daňové subjekty a teprve tímto rozhodnutím se stanoví zákonná výše upravující základ daně.

S ohledem na shora uvedené krajský soud žalobu zamítl v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s.

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 nejblíže 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 19. srpna 2015

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu