



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Ing. J. T.**, narozený X
bytem X
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 rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14276/18/5300-22444-711887

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14276/18/5300-22444-711887, se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou ze dne 1. 6. 2018 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14273/18/5300-22444-711887, ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14263/18/5300-22444-

Shodu s prvopisem potvrzuje H.K..

711887, a ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14276/18/5300-22444-711887.

2. 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.
3. 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].
4. 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.
5. Rozsudkem ze dne 31. 7. 2019, č.j. 30Af 28/2018-97, Krajský soud v Plzni I. zamítl žalobu proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14273/18/5300-22444-711887; II. zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14263/18/5300-22444-711887, a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému; III. zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14276/18/5300-22444-711887, a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému; IV. stanovil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady řízení ve výši 7 933 Kč.
6. Proti uvedenému rozsudku zdejšího soudu podal žalobce kasační stížnost co do výroku I. a žalovaný správní orgán co do výroků II. a III.

7. Rozsudkem ze dne 3. 9. 2020, č.j. 1 Afs 313/2019-83, Nejvyšší správní soud *I.* zamítl kasační stížnost žalobce; *II.* zamítl kasační stížnost žalovaného proti výroku *II.* rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2019, č.j. 30Af 28/2018-97; *III.* zrušil výroky *III.* a *IV.* rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2019, č.j. 30Af 28/2018-97, a věc v tomto rozsahu vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.
8. Zdejší soud tedy nově rozhodoval toliko o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14276/18/5300-22444-711887 [= napadené rozhodnutí č. 3] (a o náhradě nákladů řízení).

Žaloba

9. 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.
10. 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.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. 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.
12. 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. 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.

13. 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. 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.

Doplnění žaloby

14. V doplnění žaloby ze dne 23. 1. 2021 žalobce uvedl, že klíčovým v této věci je posouzení lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání za 4. čtvrtletí 2013. Žalobce vystavil opravný daňový doklad č. 161125 dne 25. 11. 2016 a dne 1. 12. 2016 jej doručil společnosti Golden Snack s.r.o. Tím byla zachována tříletá lhůta uvedená v § 43 odst. 4 ZDPH. V § 43 odst. 1 ZDHP se hovoří o tom, že opravu lze provést v dodatečném přiznání za 4. čtvrtletí 2013, avšak mlčí se o tom, do kdy se má dodatečné daňové přiznání podat. Žádná lhůta zde

uvedena není. Při této nejasnosti je potřeba použít daňový řád, který zná lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání v § 141 odst. 2, a to do konce následujícího měsíce po zjištění důvodů. V tomto případě při zjištění důvodů dne 1. 12. 2016 je lhůta pro podání tohoto přiznání 1. 12. 2016 – 31. 1. 2017. Vzhledem k tomu, že dodatečné daňové přiznání za 4. čtvrtletí 2013 bylo podáno dne 23. 1. 2017, stalo se tak do konce následujícího měsíce po zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání a bylo tím pádem podáno včas.

15. Nelze proto souhlasit s Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 3. 9. 2020, č.j. 1 Afs 313/2019-83, že dodatečné daňové přiznání za 4. čtvrtletí 2013 mělo být podáno do 31. 12. 2016. Nejvyšším správním soudem citovaný § 43 odst. 4 ZDHP hovoří o opravě výše daně a opravou výše daně se rozumí vystavení opravného daňového dokladu; nehovoří se zde o způsobu provedení opravy. Naproti tomu o způsobu provedení opravy hovoří § 43 odst. 1 ZDHP a oprava se provede v dodatečném daňovém přiznání po obdržení opravného daňového dokladu, avšak bez určení, do kdy se má dodatečné daňové přiznání podat. Žalobce nevidí nic špatného na tom, že při takto nejasných zákonných formulacích vycházel z § 141 odst. 2 daňového řádu a přijal výklad o lhůtě pro dodatečné daňové přiznání 1. 12. 2016 – 31. 1. 2017. Výklad učiněný Nejvyšším správním soudem při popsáních nejasnostech jde v neprospěch žalobce tím, že Nejvyšší správní soud neuznal pro dodatečné daňové přiznání podle § 43 odst. 1 ZDHP lhůtu uvedenou v § 141 odst. 2 daňového řádu, přestože v § 43 odst. 1 ZDHP žádná lhůta pro dodatečné daňové přiznání není uvedena.
16. Žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2020, č.j. 5 Afs 237/2018-41, jenž se při výkladu lhůty pro dodatečné daňové přiznání podle § 43 odst. 1 ZDHP opřel právě o lhůtu uvedenou v § 141 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud při výkladu lhůty pro dodatečné daňové přiznání sice Krajskému soudu v Plzni vytkl odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2019, č.j. 5 Afs 182/2018-37, jelikož se zabýval § 42 ZDPH, nicméně odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2020, č.j. 5 Afs 237/2018-41, musí obstát, jelikož se zabývá dodatečným daňovým přiznáním podle § 43 odst. 1 ZDPH ve lhůtě uvedené v § 141 odst. 2 daňového řádu. Za situace, kdy lhůta pro dodatečné daňové přiznání není uvedena v § 43 odst. 1 ZDPH, by Krajský soud v Plzni měl vycházet ze lhůty uvedené v § 141 odst. 2 daňového řádu a z důvodu nejasnosti by měl uplatnit zásadu *in dubio mitius*. Že takový postup Krajského soudu v Plzni možný je, reprezentuje konstantní judikatura: rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 5 Afs 71/2007-60, náleží Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, náleží Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č.j. 7 Afs 126/2005-75, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2007, č.j. 5 Afs 65/2007-56, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č.j. 8 Afs 11/2008-108.
17. Žalobce si je vědom, že v této věci již Nejvyšší správní soud vyjádřil názor v rozsudku ze dne 3. 9. 2020, č.j. 1 Afs 313/2019-83, nicméně při konfrontaci s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2020, č.j. 5 Afs 237/2018-41, je vidět, že Nejvyšší správní soud nemá na věc jednotný názor. Krajský soud v Plzni proto v této věci není vázán rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2020, č.j. 1 Afs 313/2019-83, protože vázanost je prolomena změnou judikatury a o rozhodné právní otázce by měl rozhodnout rozšířený senát Nejvyššího správního soudu – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2021, č.j. 1 Afs 350/2020-36.

Jednání před soudem

18. K projednání věci samé bylo nařízeno jednání na 27. 1. 2021.
19. Podáním došlým soudu v sobotu 23. 1. 2021, tj. fakticky v pondělí 25. 1. 2021, zástupce žalobce požádal o odročení nařízeného jednání na jiný termín. V této žádosti zástupce žalobce uvedl, že důvodem je prodloužení nouzového stavu do 14. 2. 2021. Zástupce žalobce má v péči dvě děti v režimu distanční školní výuky a musí s nimi zvládat dálkovou výuku po internetu. V době uzavírání školních známek za první pololetí v režimu distanční školní výuky proto pro něj není možné nebýt dne 27. 1. 2021 celý den doma a nepomáhat dětem s dálkovou výukou po internetu. Vzhledem k termínu jarních prázdnin 22. 2. 2021 – 28. 2. 2021 žalobce navrhuje nařízení jednání v měsíci březnu 2021.
20. K tomu soud konstatuje, že Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy (dále jen „ministerstvo“) informuje o provozu škol a školských zařízení postupně. Základní je Informace k provozu škol a školských zařízení od 27. prosince 2020 do 10. ledna 2021. Pak ministerstvo informovalo, že provoz škol a školských zařízení v období od 11. do 22. ledna 2021 i nadále probíhá ve stejném režimu jako v období od 27. prosince 2020 do 10. ledna 2021. Potom ministerstvo informovalo, že provoz škol a školských zařízení v týdnu od 25. ledna 2021 i nadále probíhá ve stejném režimu jako dosud (viz Informace k provozu škol a školských zařízení od 27. prosince 2020 do 10. ledna 2021). V opatření obecné povahy ze dne 5. 1. 2021, č.j. MSMT-46545/2020-1, ministerstvo hovoří o omezeních osobní přítomnosti žáků na vyučování v základních a středních školách plynoucích z krizových opatření vlády v souvislosti s epidemií *covid-19*, která trvají v době vydání tohoto opatření a lze předpokládat, že v určité míře mohou (nebo budou) přetrvávat i poslední vyučovací den prvního pololetí školního roku 2020/2021, který připadá na 28. leden 2021. V návaznosti na to bylo v Doporučení pro školy k hodnocení na vysvědčení za 1. pololetí 2020/2021 stanoveno, že vysvědčení za první pololetí nebo výpis z vysvědčení může škola předat žákům i po posledním dnu období školního vyučování v prvním pololetí školního roku 2020/2021, nejpozději však třetí vyučovací den, kdy je možná osobní přítomnost žáků na vzdělávání. Škola však vždy sdělí 28. ledna 2021 obsah vysvědčení nebo výpisu z vysvědčení žákovi a zákonným zástupcům (například formou zpřístupnění ve školním informačním systému, nebo prostým sdělením výsledků vzdělávání v jednotlivých předmětech apod.). Skutečnosti obecné známé nesvědčí pro to, že by v rodičovské veřejnosti bylo vzbuzováno očekávání, že v provozu škol a školských zařízení dojde ke změnám před skončením prvního pololetí školního roku 2020/2021. Jestliže jsou školy povinny sdělit obsah vysvědčení nebo výpisu z vysvědčení 28. ledna 2021, lze mít důvodně za to, že 27. leden 2021 není „dobou uzavírání školních známek“, nýbrž je dobou, kdy hodnocení žáků musí být již uzavřeno. Že by tomu v daném případě bylo jinak, není možné ověřit, protože zástupce žalobce nespecifikoval školu či školy a ročník či ročníky, které děti navštěvují. Zástupce žalobce, který předvolanku k jednání obdržel dne 12. 12. 2020 a měl počítat s tím, že omezení osobní přítomnosti žáků mohou trvat přinejmenším do konce prvního pololetí školního roku 2020/2021, soudu neobjasnil, proč si na den 27. 1. 2021 nezajistil zastupování, ať už pro jednání před soudem nebo pro pomoc dětem s dálkovou výukou po internetu.
21. Současně vzal soud v úvahu, v jaké fázi se řízení o žalobě nachází. Původní rozsudek krajského soudu byl částečně zrušen Nejvyšším správním soudem. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. V přezkoumávané věci není žádný spor o skutkový stav. Mezi účastníky řízení je nadále sporné toliko právní

posouzení. K tomu zástupce žalobce spolu s žádostí o odročení předložil více než čtyřstránkovou argumentaci. V ní je použita i nejnovější judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 13. 1. 2021, č.j. 1 Afs 350/2020-36). Zástupce žalobce tedy měl a využil příležitosti seznámit soud se svým velmi aktuálním postojem k právnímu posouzení sporné věci.

22. Vedle toho je třeba zmínit, že sám zástupce žalobce opakovaně apeloval na urychlení rozhodnutí o věci samé (viz sp. zn. Aprk 36/2018 a sp. zn. Aprk 3/2019). S tím by nebylo v souladu, kdyby vzhledem k termínu jarních prázdnin 22. 2. 2021 – 28. 2. 2021 mělo být jednání před soudem nařízeno až v měsíci březnu 2021.
23. Za takovéto situace soud žádosti zástupce žalobce o odročení jednání nevyhověl.
24. Jednání před soudem se tudíž konalo dne 27. 1. 2021 toliko za účasti žalovaného správního orgánu. Předseda senátu shrnul dosavadní průběh řízení a sdělil podstatný obsah žaloby a jejího doplnění. Žalovaný odkázal na své písemné vyjádření k žalobě a polemizoval s jejím doplněním ze dne 23. 1. 2021. V dalším se odkazuje na záznam o jednání, který je součástí soudního spisu.

Posouzení věci krajským soudem

25. V případě rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14276/18/5300-22444-711887, je rozhodovacím důvodem nedodržení lhůty k provedení opravy výše daně stanovené v § 43 odst. 4 ZDPH.
26. Oprava výše daně je upravena v § 43 ZDPH.
27. Podle § 43 odst. 1 ZDPH *V případě, kdy plátce nebo identifikovaná osoba přiznala daň jinak, než stanoví tento zákon, a tím zvýšila daň na výstupu, je oprávněna provést opravu v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla nesprávně uplatněna daň. Opravu lze provést nejdříve ke dni, ve kterém plátce nebo identifikovaná osoba, pro kterou se plnění uskutečnilo, obdržela opravný daňový doklad, nebo ve kterém byla provedena oprava v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty.*
28. 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.*
29. V rozsudku ze dne 3. 9. 2020, č.j. 1 Afs 313/2019-83, Nejvyšší správní soud zavázal zdejší soud tímto právním názorem: „[21] Pro nyní projednávaný případ je klíčové to, že oprava výše daně se dle výslovného znění § 43 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty provádí v dodatečném daňovém přiznání, a to nejdříve ke dni, v němž byl protistraně doručen opravný daňový doklad nebo provedena oprava v daňové evidenci. [...] [23] [...] Pro účely dodržení tříleté lhůty pro provedení opravy výše daně podle § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty je proto rozhodný až okamžik podání dodatečného daňového přiznání. [...] [26] [...] Ustanovení § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty a § 141 odst. 2 daňového řádu se vzájemně doplňují. Provést opravu výše daně v dodatečném přiznání je možné ve lhůtě 3 let od konce původního zdaňovacího období a zároveň do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém zjistil důvody pro podání tohoto přiznání. Daňový subjekt je tedy při podání dodatečného daňového přiznání povinen dodržet obě zákonem stanovené lhůty. V žádném případě nelze uvedená ustanovení vykládat tak, že § 141 odst. 2 daňového řádu lhůtu stanovenou v zákoně o dani z přidané hodnoty prodlužuje. [...] [27] Zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013 skončilo dne 31. 12. 2013. Lhůta 3 let dle § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty proto uplynula dne 31. 12. 2016. Jelikož žalobce dodatečné daňové přiznání za toto zdaňovací období podal až

dne 23. 1. 2017 (na základě opravného daňového dokladu vystaveného dne 25. 11. 2016 a doručeného odběrateli dne 1. 12. 2016), učinil tak rovněž po uplynutí lhůty dle citovaného ustanovení, neboť rozhodující je v daném případě okamžik podání daňového přiznání, kterým se oprava výše daně provádí. Kasační stížnost žalovaného proti výroku III. napadeného rozsudku, kterým krajský soud zrušil třetí napadené rozhodnutí, je proto důvodná.“

30. V dalším se odkazuje na úplné znění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2020, č.j. 1 Afs 313/2019-83.
31. Podle § 110 odst. 4 s. ř. s. *Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.*
32. V rozsudku ze dne 13. 1. 2021, č.j. 1 Afs 350/2020-36, jehož se žalobce dovolává, Nejvyšší správní soud uvedl: „[25] Zároveň je třeba upozornit, že Nejvyšší správní soud je nyní striktně vázán právními názory, které sám vyslovil v předchozím zrušujícím rozsudku (č. j. 1 Afs 328/2019 – 38), neboť i přípustnost samotné opětovné kasační stížnosti (bez ohledu na to, zda předchozí kasační stížnost podal jiný účastník řízení) je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci dosud nevyřešil [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]. Tato vázanost právním názorem je prolomena v případě změny skutkových zjištění či právních poměrů nebo dojde-li k podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen respektovat v novém rozhodnutí. Takový případ nastane např. tehdy, uvaží-li v mezidobí mezi prvním zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu a jeho rozhodováním v téže věci o opětovné kasační stížnosti o rozhodné právní otázce jinak Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Evropský soudní dvůr, ale i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení podle § 17 s. ř. s. nebo plénium či kolegium ve stanovisku přijatém podle § 19 s. ř. s. (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS).“
33. I když se tento názor primárně týká rozhodování Nejvyššího správního soudu, bez pochyby jej lze vztáhnout i na opětovné rozhodování krajského soudu.
34. Do dalších souvislostí uvedený názor zasazuje odborná literatura: „Je povinností krajského soudu závazný právní názor respektovat. Poruší-li krajský soud tuto povinnost, dopouští se tím nezákonnosti, která je k další kasační stížnosti bez dalšího důvodem pro zrušení takového rozhodnutí. [...] Vázanost vysloveným právním názorem může být prolomena jen v několika málo situacích. Nejčastěji tomu tak bude v případě, kdy se v dalším řízení před krajským soudem v důsledku doplnění dokazování (§ 77) změní skutkový stav natolik, že to nutně povede k jinému právnímu posouzení. Druhým případem je změna právního stavu vyvolaná změnou, zrušením či deklarací protiústavnosti rozhodného právního předpisu, která brání aplikaci předpisu původního. Průlom konečně může nastat i při podstatné změně judikatury v rozhodné právní otázce na úrovni vrcholných soudů, tj. Ústavního soudu, Evropského soudu pro lidská práva, Evropského soudního dvora, ale i rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v řízení podle § 17, případně stanoviska pléna či kolegia Nejvyššího správního soudu podle § 19, a to v případě, že by k takové změně judikatury došlo v mezidobí mezi rozhodováním Nejvyššího správního soudu a krajského soudu.“ (Luboš Jemelka a kol.: Soudní řád správní. Komentář. 1. vyd. Praha: C. H. Beck 2013, str. 980).
35. Ve zrušovacím rozsudku ze dne 3. 9. 2020, č.j. 1 Afs 313/2019-83, došel Nejvyšší správní soud k jednoznačnému závěru: „Lhůta 3 let dle § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty uplynula dne 31. 12. 2016. Jelikož žalobce dodatečné daňové přiznání za toto zdaňovací období

podal až dne 23. 1. 2017 [...], učinil tak po uplynutí lhůty dle citovaného ustanovení, neboť rozhodující je v daném případě okamžik podání daňového přiznání, kterým se oprava výše daně provádí.“

36. V daném případě se skutkový stav nijak nezměnil a nebyla zjištěna protiústavnost rozhodného právního předpisu.
37. Zdejší soud nemá za to, že názor obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2020, č.j. 5 Afs 237/2018-41, je v kolizi s názorem vysloveným ve zrušovacím rozsudku téhož soudu ze dne 3. 9. 2020, č.j. 1 Afs 313/2019-83. I kdyby ovšem jiný (tříčlenný) senát Nejvyššího správního soudu došel k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru, který zaujal první senát ve zrušovacím rozsudku ze dne 3. 9. 2020, č.j. 1 Afs 313/2019-83, samo o sobě by to pro zdejší soud neznamenal, že pomíjí jeho vázanost právním názorem vyjádřeným ve zrušovacím rozsudku, protože jiný (tříčlenný) senát Nejvyššího správního soudu nelze klást na roveň vrcholných soudů, tj. Ústavního soudu, Evropského soudu pro lidská práva, Evropského soudního dvora či rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu a případně stanoviska pléna Nejvyššího správního soudu.
38. Žádná z podmínek, které by mohly vést k prolomení vázanosti krajského soudu právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušovacím rozhodnutí, tu tudíž nenastala.
39. Pro úplnost zdejší soud dodává, že se nezabýval samotným posuzováním sporovaných příjmů žalobce, protože jejich hodnocení nepředstavuje nosné důvody, o něž by bylo napadené rozhodnutí žalovaného správního orgánu opřeno.

Rozhodnutí soudu

40. Jelikož žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14276/18/5300-22444-711887, není důvodná, soud ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení

41. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. *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.*
42. K částečnému úspěchu se odborná literatura vyjádřila takto: „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). Pokud většině požadavků navrhovatele nebo těm významnějším nebylo vyhověno, jedná se o částečný úspěch odpůrce. [...] 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 $\frac{3}{4}$ uspěl a z $\frac{1}{4}$ nikoliv), soud při rozhodování o nákladech řízení odečte zjištěný rozsah neúspěchu od úspěchu ($\frac{3}{4}$ minus $\frac{1}{4}$ = $\frac{1}{2}$) a výsledkem vynásobí náklady řízení uplatňované úspěšným účastníkem řízení; v daném případě by měl žalobce vůči žalovanému nárok na náhradu $\frac{1}{2}$ svých důvodně vynaložených nákladů a žalovaný by své náklady nesl sám.“ (Lukáš Potěšil a kol.: Soudní řád správní. Komentář. 1. vyd. Praha: Leges 2014, str. 513 - 514).
43. V daném případě nezrušenými výroky původního rozsudku krajského soudu a novým rozsudkem krajského soudu byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14273/18/5300-22444-711887, bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 29.

3. 2018, č.j. 14263/18/5300-22444-711887, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení a byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2018, č.j. 14276/18/5300-22444-711887. Nakonec tedy bylo žalobci vyhověno co do jednoho rozhodnutí žalovaného a nevyhověno co do dvou rozhodnutí žalovaného. Žalobce je tudíž úspěšný v rozsahu 1/3 a žalovaný správní orgán je úspěšný v rozsahu 2/3. Podle výše uvedeného názoru by žalovaný měl vůči žalobci nárok na náhradu 1/3 svých důvodně vynaložených nákladů; ve skutečnosti ovšem žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné další důvodně vynaložené náklady nevznikly. Vzhledem k tomu soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, pod čímž jsou zahrnuty jak náklady řízení o žalobě, tak náklady řízení o kasační stížnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozsudek byl zrušen Nejvyšším správním soudem, je kasační stížnost nepřipustná. To by neplatilo, kdyby jako důvod kasační stížnosti bylo namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]. V takovém případě by bylo proti tomuto rozsudku možno podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost by se podávala u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti by rozhodoval Nejvyšší správní soud.

Plzeň 27. ledna 2021

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

