



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobkyně: JUDr. K. T.

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 8. 2018, čj. 36509/18/5100-41458-709635  
a ze dne 11. 9. 2018, čj. 40720/18/5200-10424-711507

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně podala Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj (správce daně) dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2007 a dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. Dodatečně přiznávaná daň byla v obou případech nižší než poslední známá daň.

Správce daně řízení o DPH zastavil rozhodnutím ze dne 15. 1. 2018 (dále též „rozhodnutí o DPH“), neboť dospěl k závěru, že právo stanovit daň prekludovalo dne 1. 1. 2018. Řízení o dani z příjmu fyzických osob zastavil správce daně ze stejného důvodu rozhodnutím ze dne 15. 1. 2018 (dále též „rozhodnutí o příjmu“).

2. Odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o DPH zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 8. 2018, označeným v záhlaví. Odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o příjmu zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 9. 2018, označeným v záhlaví (obě rozhodnutí společně dále jako „napadená rozhodnutí“ nebo „odvolací rozhodnutí“). Žalovaný dospěl k závěru, že podání žalobkyně byla právně nepřipustná, neboť o téže dani stále probíhalo řízení před soudem. Proti napadeným rozhodnutím brojí žalobkyně u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 17. 9. 2018.

## II. Argumentace žalobkyně

3. Žalobkyně navrhuje napadená rozhodnutí zrušit, neboť je považuje za nezákonná a nicotná. V té souvislosti navrhuje, aby soud zrušil i prvostupňová rozhodnutí správce daně.
4. V prvé řadě polemizuje se závěry žalovaného o právní nepřipustnosti podání dodatečných daňových přiznání, jelikož nelze § 141 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (ve znění účinném v době vydání rozhodnutí správcem daně) vykládat v neprospěch daňového subjektu. Žalobkyně dovozuje, že v jejím případě je nutno upřednostnit právo daňového subjektu na podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň před restrikcí tohoto práva podle § 141 odst. 6 daňového řádu. Odkazuje přitom na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 ze dne 4. 2. 1997 (N 13/7 SbNU 87; 63/1997 Sb.) a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33.
5. Žalobkyně rozsáhle argumentuje též k prekluzi práva stanovit daň. Uvádí, že právo na stanovení obou daní uplynulo dne 31. 12. 2017, což odůvodňuje odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218 a ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 - 29. Z těchto a jiných žalobkyní citovaných rozhodnutí dle ní jednoznačně vyplývá, že podání správní žaloby poté, co nastaly účinky § 148 odst. 5 daňového řádu, stavění objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně nezpůsobilo. Právo stanovit obě daně tudíž prekludovalo ke dni 31. 12. 2017. Správce daně tak vydal rozhodnutí o DPH a rozhodnutí o příjmu až po uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daně a proto jsou obě rozhodnutí nicotná. Z toho důvodu nemohla vydaná rozhodnutí změnit daňové povinnosti, které žalobkyně uplatnila dodatečnými daňovými přiznáními.
6. Žalobkyně také nesouhlasí s tím, že správce daně a žalovaný neprovedli důkazy získané v trestním řízení, neboť se zastavením řízení cíleně vyhnuli meritornímu přezkumu věci.

## III. Argumentace žalovaného

7. Žalovaný navrhuje podanou žalobou zamítnout, odkazuje na odůvodnění napadených rozhodnutí a argumentuje podrobně ke každému žalobnímu bodu. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

## IV. Posouzení věci krajským soudem

8. Žaloba **není důvodná.**

9. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

#### *Skutková zjištění*

10. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu, a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
11. Žalobkyně podala správci daně dne 6. 12. 2017 dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2007 s tím, že výsledkem podání je snížení daňové povinnosti oproti poslední známé daňové povinnosti o 17 236 390 Kč. Dne 6. 12. 2017 dále podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a požaduje snížení daňové povinnosti o 74 427 844 Kč. Správce daně obě řízení zastavil, neboť právo stanovit obě daně ke dni 31. 12. 2017 prekludovalo.
12. Žalovaný k odvolání žalobkyně obě uvedená rozhodnutí potvrdil, byť na základě odlišného právního posouzení. Žalovaný prekluzi práva stanovit daň odmítl s tím, že objektivní lhůta pro stanovení daně v § 148 odst. 5 daňového řádu počala běžet před účinností daňového řádu a tudíž se na její běh vztahuje § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Dodatečná daňová přiznání žalovaný posoudil jako právně nezpůsobilá podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť v době podání obou dodatečných daňových přiznání stále probíhala před zdejším soudem řízení o žalobách podaných proti rozhodnutím správce daně. Ve věci vedené pod sp. zn. 29 Af 37/2012 zdejší soud přezkoumával daňovou povinnost žalobkyně k DPH za 4. čtvrtletí roku 2007. Ve věci vedené pod sp. zn. 29 Af 102/2012 pak zdejší soud přezkoumával daňovou povinnost žalobkyně k dani z příjmu fyzických osob za rok 2007. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání v rozporu s § 141 odst. 6 daňového řádu, neboť o její daňové povinnosti ke stejné dani a za stejné období stále probíhalo soudní řízení. Na tuto změnu v právním posouzení věci žalovaný v průběhu odvolacího řízení žalobkyni upozornil v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu.

#### *Právní posouzení*

13. Nejprve se soud musel zabývat námitkou nicotnosti napadených rozhodnutí. Nicotným je akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej za rozhodnutí vůbec považovat nelze. Mezi takové vady patří např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nicotnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006 - 74, publikovaný pod č. 1629/2008 Sb. NSS). Žalobkyně svou námitku stran nicotnosti zakládá na pozdním vydání rozhodnutí o DPH a rozhodnutí o příjmu. Dle ní u obou tvrzených daní uplynula objektivní lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 5 daňového řádu) ke dni 31. 12. 2017, zatímco uvedená rozhodnutí vydal správce daně až 15. 1. 2018. Tím, že žalovaný tato rozhodnutí potvrdil, zatížil dle žalobkyně napadená rozhodnutí vadou nicotnosti.
14. Tato námitka je bezpředmětná. Objektivní lhůta podle § 148 odst. 5 daňového řádu zapovídá po jejím uplynutí stanovit daňovému subjektu daň. Její uplynutí je tak

skutečností, která brání vyměření či doměření daňové povinnosti. V případě žalobkyně správce daně řízení zastavil právě z důvodu uplynutí této lhůty. Z podstaty věci je zřejmé, že na uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daně bude správce daně vždy reagovat *ex post* jako na již nastalou skutečnost. Její uplynutí tudíž nemůže způsobovat nicotnost vydaného rozhodnutí. Naopak, vzniklou situaci je nutné procesně řešit a zahájené řízení jednoznačným a nepochybným způsobem ukončit, k čemuž je právě rozhodnutí o zastavení řízení vhodným nástrojem. Objektivní lhůta brání stanovení daně, ale není absolutní překážkou pro vydání jakéhokoliv rozhodnutí v daňovém řízení. Zároveň je třeba připomenout, že prekluze působí na obě strany daňového vztahu, tedy i v případech, kdy daňový subjekt usiluje o snížení původně vyměřené či doměřené daňové povinnosti.

#### *Probíhající soudní řízení*

15. Žalovaný vystavěl svá rozhodnutí na argumentaci, že dodatečná daňová přiznání podala žalobkyně v rozporu s § 141 odst. 6 daňového řádu, neboť v době jejich podání stále probíhal soudní přezkum daňových povinností žalobkyně za stejné daňové období pro stejnou daň (DPH za 4. čtvrtletí roku 2007 a daň z příjmu fyzických osob za rok 2007). Tím je podle žalovaného dána právní nepřipustnost podání dodatečných daňových přiznání podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Na tento důvod zastavení daňového řízení žalobkyně v žalobě reagovala velmi stručně odkazem na výše zmíněná soudní rozhodnutí.
16. Podle § 141 odst. 6 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platí, že dodatečné daňové přiznání není přípustné k dani, bylo-li o této dani zahájeno řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně. Po dobu takto zahájeného řízení neběží podle citovaného ustanovení lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání s tím, že nová lhůta počne běžet od právní moci rozhodnutí o žalobě proti rozhodnutí správce daně. Tu soud připomíná, že žalobkyně iniciovala u zdejšího soudu následující řízení o přezkumu rozhodnutí správce daně. V řízení pod sp. zn. 29 Af 102/2012 byla předmětem přezkumu daň z příjmu žalobkyně, jako fyzické osoby, za zdaňovací období roku 2007, přičemž rozsudek v této věci ze dne 30. 11. 2017 nabyl právní moci dne 15. 1. 2018. V řízení pod sp. zn. 29 Af 37/2012 pak byla předmětem přezkumu DPH za období 4. čtvrtletí roku 2007, přičemž rozsudek byl v této věci vyhlášen dne 12. 12. 2017 a nabyl právní moci dne 26. 1. 2018. Podaná dodatečná daňová přiznání ze dne 6. 12. 2017 tak žalobkyně evidentně podala ještě v době, kdy o stejné dani a za stejné období nebylo dosud pravomocně rozhodnuto.
17. Z důvodové zprávy k § 141 odst. 6 daňového řádu je zřejmé, že smyslem daného ustanovení je zamezit nejistotě v oblasti daňové povinnosti subjektů za situace, kdy původně vyměřená daň je stále revidována soudem (nebo v jiném řízení). Daň tvrzená v dodatečném daňovém přiznání by tak byla až do skončení revize nejistá. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 10. 2018, č. j. 9 Afs 337/2018 - 43 konstatoval, že je-li daň předmětem řízení uvedeného v § 141 odst. 6 daňového řádu, vylučuje tento předpis, aby daňový subjekt podal k této dani dodatečné daňové přiznání. Z téhož rozsudku dále vyplývá, že daň ve smyslu § 141 odst. 6 daňového řádu je nutno chápat tak, že předmětem daňové kontroly (a navazujícího soudního řízení) je daň jako celek, tj. v této věci DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2007 a daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2007.

18. Soud dospěl k závěru, že žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání v rozporu s § 141 odst. 6 daňového řádu a tato podání tak jsou právně nepřipustná ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Ačkoliv se dodatečná daňová přiznání týkají jiné výše uvedených daní, jedná se o stejnou daň v obecném slova smyslu a za stejné zdaňovací období. Totožnost těchto skutečností zakládá překážku, jež brání zahájit o nově tvrzené výši daně daňové řízení.
19. Pro úplnost soud dodává, že překážka litispendence může představovat vážnou újmu na právech daňového subjektu. Řada takových případů je ovšem jednoduše řešitelná, neboť správce daně se musí údají obsaženými v nepřipustném dodatečném daňovém přiznání zabývat a případně je promítnout do výsledků kontrolních zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 - 33). V dané věci však již správce daně neměl možnost tak učinit, neboť neprobíhala daňová kontrola (jež také patří mezi skutečnosti bránící podání dodatečného daňového přiznání), ale pravomocně vyměřenou daň přezkoumával soud. Správce daně tak svým postupem nezasáhl do práv žalobkyně.
20. Argumentace žalobkyně o poslední známé dani je pak zcela absurdní. Žalobkyně se domnívá, že skutečnosti jí samotnou tvrzené v dodatečném daňovém přiznání se uplynutím objektivní lhůty pro stanovení daně stávají nezpochybnitelnými a takto tvrzená daň je tedy poslední známou daní. Tato úvaha je zcestná. Soud připomíná, že v dané věci nešlo o vyměřovací řízení ve smyslu § 135 a násl. daňového řádu, jak se domnívá žalobkyně. Dodatečným daňovým přiznáním žalobkyně iniciovala doměřovací řízení, jenž má místo tam, kde daňový subjekt tvrdí jinou výši daně, než je poslední známá daň. Poslední známou daň přitom definuje § 141 odst. 1 daňového řádu jako výslednou daň, jak byla správcem daně pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani. Postup navrhaný žalobkyní nelze za žádných okolností připustit, jelikož by de facto umožnil daňovým subjektům načasovat dodatečná daňová přiznání tak, že je doručí správci daně krátce před uplynutím objektivní lhůty pro stanovení daně. Následně po jejím uplynutí by přišli s argumentací, že jimi tvrzenou daň již nelze přezkoumat a jedná se tak o poslední známou daň. Tato absurdní konstrukce nemá sebemenší oporu v zákoně. Daňový řád naopak počítá s tím, že k doměření daně musí dojít vždy dodatečným platebním výměrem, byť v některých případech se tento výměr pouze zakládá do spisu (srov. § 144 odst. 1 daňového řádu a důvodovou zprávu k němu). Tím se tento případ liší od kauzy, na kterou poukazovala žalobkyně (nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09), kde se jednalo o řádné daňové přiznání a připadalo tak v úvahu konkludentní vyměření daně. Nemluvě o tom, že v tehdejší případě správce daně zahájil z moci úřední vytykácí řízení (dnes by šlo o postup k odstranění pochybností) v němž se neúspěšně snažil po dobu téměř šesti let s řadou průtahů zpochybnit daň řádně tvrzenou daňovým subjektem, zatímco zde žalobkyně vznesla své dodatečné daňové tvrzení na samém sklonku desetileté lhůty pro stanovení daně (k tomu viz níže).
21. Žalobkyně taktéž namítala, že jí nebyl umožněn meritorní přezkum věci a nebyly použity důkazy z trestního řízení. I tato námitka je bezpředmětná. Pokud jsou splněny zákonné důvody pro zastavení řízení podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, musí správce daně řízení zastavit. Je-li předmětem řízení právně nepřipustné podání, nemůže správce daně vážit, zda věc meritorně přezkoumat nebo řízení zastavit. Důkazy, o jejichž provedení žalobkyně usilovala, tak nebyly pro vyřízení věci důležité. Správce daně se k nim přesto

vyjádřil na str. 3 rozhodnutí o DPH a str. 3 rozhodnutí o příjmu. Tyto důkazy mohly hrát roli, pokud by na tyto skutečnosti ještě správce daně mohl reagovat např. v rámci daňové kontroly, jak soud popsal níže.

22. Soud na závěr shrnuje, že žalobkyní podaná dodatečná daňová přiznání žalovaný správně posoudil jako právně nepřipustná podání podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť o daních probíhala soudní řízení.

*Obiter dictum*

23. Otázka uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daně nebyla pro posouzení této věci důležitá, neboť odvolací orgán odůvodnil zastavení daňového řízení tím, že o dani již probíhalo řízení před soudem. Tento závěr byl správný. Soud však považuje za důležité vyjádřit se i k otázce stavění objektivní lhůty pro stanovení daně, aby bylo zřejmé, proč nepřistoupil na argumentaci žalobkyně, že v jejím případě je nutno upřednostnit právo na podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň před restrikcí tohoto práva.
24. Finanční úřad měl shodně s žalobkyní za to, že objektivní (desetiletá) lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu uplynula. Naproti tomu podle odvolacího orgánu ji zastavilo probíhající soudní řízení a v době vydání napadeného rozhodnutí dosud neskončila. Judikatura Nejvyššího správního soudu v této věci nebyla původně jednoznačná, neboť se zdálo, že kromě okamžiku, kdy počala objektivní lhůta běžet, je taktéž důležité, kdy nastala skutečnost, která má způsobovat stavění této lhůty (v tomto případě zahájení soudního řízení). To naznačoval starší rozsudek ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, č. 2676/2012 Sb. NSS, kde se po obsáhlé argumentaci uvádí, že „se účinky soudního řízení zahájeného před účinností daňového řádu posuzují podle dosavadních předpisů, tj. včetně ustanovení § 41 s. ř. s.“ (obdobně v rozsudku ze dne 4. 9. 2012, č. j. 2 Afs 33/2012 - 33). Později, když rozhodoval případy, kde k zahájení soudního řízení došlo až za účinnosti daňového řádu, se však Nejvyšší správní soud opakovaně vyslovil v tom smyslu, že klíčovou okolností je pouze okamžik, kdy počala běžet objektivní lhůta pro stanovení daně. Objektivní prekluzivní lhůty, které započaly běžet před 1. 1. 2011, je tudíž nutno v průběhu celého jejich běhu posuzovat podle dosavadních právních předpisů, tj. včetně § 41 s. ř. s. (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 - 85, body 15-16, či ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018 - 48, body 37-40) V případě žalobkyně by tak žaloby podané v roce 2012 způsobily stavení této objektivní lhůty, což byl i závěr žalovaného.
25. Soud na závěr v obecné rovině čistě hypoteticky připouští, že do budoucna může vznikat určité napětí mezi zákazem podávat dodatečné daňové přiznání po dobu, kdy běží soudní řízení správní, a desetiletou lhůtou pro stanovení daně, která stíhá obě strany (tedy daňový subjekt i správce daně) a která je podle současné právní úpravy již prakticky nepřekročitelná. Daňový subjekt, který v průběhu soudního řízení zjistí zcela novou okolnost, jež odůvodňuje nižší daňovou povinnost, se skutečně může ocitnout v sevření těchto dvou právních institutů. Hrozí mu, že na uplatnění nových tvrzení bude stále příliš brzy (kvůli probíhajícímu soudnímu řízení), až už na ně náhle bude příliš pozdě (uplyne desetiletá lhůta). Takové situace a jejich řešení by si jistě vyžádaly určitou spravedlnostní úvahu a snad i výkladové dotvoření právní úpravy. Příklad žalobkyně by však po takovémto mimořádném řešení nevolal, i kdyby v jejím případě desetiletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně uplynula, neboť její postup se soudu jeví jako ryze účelový. O tom svědčí zejména fakt, že žalobkyně ani v daňovém řízení, ani před správním soudem

nijak nevysvětlila, proč podala dodatečná daňová přiznání necelý měsíc přede dnem, který považovala za konec desetileté lhůty pro stanovení daně. V podáních správci daně sice konstatuje, že se nové skutečnosti dověděla z trestních spisů sp. zn. 52 T 8/2010 a 50 T 14/2011 v listopadu roku 2017, avšak vůbec neuvádí, kdy byly tyto informace do spisů – vedených od roku 2010, resp. 2011 – založeny, jak často do nich nahlížela apod. Žalobkyni muselo být zřejmé, že správce daně nemůže stihnout do konce roku 2017 provést daňové řízení a daň doměřit. A zjevně právě na to cílila při svém mylném (výše vyvráceném) předpokladu, že jí tvrzenou daň již nelze zpochybnit a nezbývá tak, než aby jí finanční správa snížila původní daňovou povinnost o jednostranně tvrzené částky v řádech desítek miliónů korun.

## V. Náklady řízení

26. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobkyně před soudem neuspěla (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

## Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. 1. 2021

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu