



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **CZT a.s.**
se sídlem Piletická 486 503 41 Hradec Králové

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. května 2019, č. j. 21009/19/5200-11433-705500

takto:

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce proti celkem devíti rozhodnutím Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, Územní pracoviště v Hradci Králové (dále jen „Správce daně“) ze dne 2. 8. 2018 č. j. 1569638/18/2701-52050-602995, 1572222/18/2701-52050-602995, 1572307/18/2701-52050-602995, 1572412/18/2701-52050-602995, 1572636/18/2701-52050-602995, 1572683/18/2701-52050-602995, 1572736/18/2701-52050-602995, 1572809/18/2701-52050-602995, 1572854/18/2701-52050-602995 a rozhodnutí správce daně potvrdil. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj uvedenými rozhodnutími

zastavil řízení zahájené podáním dodatečných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2006 až listopad 2006.

I. Žalobní argumentace

1. Žalobce uvedl, že považuje napadené rozhodnutí za nezákonné a měl za to, že žalovaný nezjistil v rozsahu nezbytném pro rozhodnutí skutkový stav tak, aby o něm nebyly důvodné pochybnosti a dospěl tak na základě provedených důkazů k nesprávným skutkovým zjištěním.

Podstata předmětu sporu

2. Žalobce uvedl, že správce daně z přidané hodnoty přitom při doměření daně z přidané hodnoty za uvedená období vycházel ze skutečnosti, že celním úřadem byla žalobci jako daňovému subjektu doměřena spotřební daň z doutníků Gullivers Extra, Gullivers Standart a Merlin, přičemž takto nesprávně doměřená spotřební daň byla součástí základu daně pro výpočet daně z přidané hodnoty. Orgány celní správy však v uvedeném doměření spotřební daně pochybily, což bylo až po několika letech a až po formálním uplynutí žalovaným opakovaně uváděné lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty deklarováno soudním rozhodnutím, když tabákové výrobky Gullivers Standart a Merlin vyráběné žalobcem orgány celní správy v rozporu se zákonem nepovažovaly za doutníky ve smyslu definice zakotvené v ustanovení § 101 odst. 3 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), ale za tabák ke kouření dle písm. c) zákona o spotřebních daních, přičemž právě tato skutečnost způsobila užití nesprávné – vyšší sazby spotřební daně celními orgány.
3. Nejprve byla rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2013 č. j. 30 Af 6/2011-334 zrušena všechna rozhodnutí o doměření spotřební daně (tj. nejen ve vztahu k tabákovému výrobku Gullivers Standart a Merlin, ale i Gullivers Extra), následně (po zrušení uvedeného rozsudku Nejvyšším správním soudem) byl rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 10. 2015 č. j. 30 Af 6/2011-542 korigován názor soudu tak, že spotřební daň byla orgány celní správy doměřena nezákonně u výrobků Gullivers Standart a Merlin. Žalobce se následně domáhal obnovy řízení, k čemuž však zaujaly správní soudy v roce 2017 stanovisko, že obnova řízení (až) v dané fázi daňového řízení, tj. ve fázi placení daně, není možná (rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2017, č. j. 2 Afs 76/2017–45 byla kasační stížnost žalobce zamítnuta).
4. Žalobce proto logicky využil jiné možnosti, kterou mu poskytuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to ust. § 264, a podal dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období za březen až listopad 2006, která byla správcem daně zaevidována dne 27. 7. 2018. Správce daně zahájená daňová řízení zastavil. Odvolání proti těmto rozhodnutím pak byla žalovaným zamítnuta.

Důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí

5. Žalobce uvedl, že žalovaný ohledně počítání lhůty pro podání dodatečných daňových přiznání uvádí, že z ustanovení § 141 odst. 2 v souvislosti s § 141 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší než je poslední známá daň, je daňový subjekt vázán subjektivní a objektivní lhůtou, které musí být dodrženy současně. Pokud by odvolatel (zde žalobce) chtěl, aby o jeho dani, vyčíslené v

dodatečném daňovém přiznání, bylo meritorně (věcně) rozhodnuto, musel by jej bezpodmínečně podat v subjektivní lhůtě do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém zjistil důvody k jeho podání a současně v objektivní lhůtě dle ustanovení § 148 daňového řádu. Objektivní lhůtou je v tomto případě lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu. V rámci této objektivní lhůty běží odvolateli zároveň subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání. Žalovaný dále ve svém rozhodnutí v odst. 26 podrobně uvedl, jak dospěl k závěru, že lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období uplynula dne 31. 12. 2012, a tedy, pokud žalobce podal dodatečná daňová přiznání za předmětná zdaňovací období dne 27. 7. 2018, bylo to po uplynutí lhůty pro stanovení daně, a tím i objektivní lhůty pro podání dodatečných daňových přiznání.

6. Podstatné v dané věci však dle žalobce je, že žalovaný vůbec řádně nezohlednil skutečnost, že prekluzivní lhůta, dle výkladu zastávaného žalovaným (a bohužel i některými správními soudy), uplynula dříve, než byla správně stanovena výše doměřené spotřební daně, která je součástí základu daně pro výpočet daně z přidané hodnoty. Žalovaný, jak žalobce uvedl, sice uvádí odkazy na soudní judikaturu, která má podporovat jeho názor, dle názoru a dlouhodobě vyjadřovaného přesvědčení žalobce však v citované a zdánlivě přílehlavé argumentaci žalovaného uniká, že smyslem daňového řízení totiž není pouze to, aby proběhl proces, který je popsán v daňovém řádu (formální hledisko), ale smyslem a hlavním účelem daňového řádu je to, aby byla daň stanovena a vybrána ve správné výši.
7. Žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to konkrétně na rozsudek ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 238/2014-52, kde je uveden odkaz na rozsudek ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33, ve kterém Nejvyšší správní soud dovodil, že daňový řád upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální. Současně je zde uvedeno, že nelze přičítat k tíži stěžovatele, že se nebránil proti rozhodnutí o odvolání žalobou ve správním soudnictví a že k uplatnění svých práv zvolil formu dodatečného daňového přiznání.
8. Dále žalobce vzpomenul, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vyjadřuje názor, že spravedlnost v pojetí odvolatele (žalobce) je vedena snahou dosáhnout zrušení původní doměřené daně bez ohledu na procesní omezení, která daňový řád v tomto ohledu stanoví. Podstata jeho působení spočívá v tom, že stanoví stejná výchozí pravidla pro všechny, kdo se nalézají ve stejné situaci. Pojem právní jistoty nelze vykládat úzce jen jako jistotu daňového subjektu, že mu daň už nemůže být doměřena. Tento pojem zahrnuje i jistotu správce daně, že úhrn zaplacených daní, které byly řádně stanoveny rozhodnutími požívajícími presumpce správnosti, se již po uplynutím příslušných prekluzivních lhůt nebude zmenšovat. Žalobce měl za to, že posledně uvedená argumentace žalovaného není přílehlavá. Daňový subjekt a správce daně (obecně) totiž nejsou v daňovém řízení v rovném postavení. I z judikatury Evropského soudu pro lidská práva vyplývá, že „*orgánům veřejné moci by nemělo být bráněno opravit své vlastní chyby, včetně těch, způsobených jejich nedbalostí. Kdyby tomu mělo být jinak, bylo by to v rozporu s doktrínou bezdůvodného obohacení.*“ (viz rozhodnutí ve věci Moskal proti Polsku - rozsudek ze dne 15. 9. 2009). Je totiž zřejmé, že správce daně může autoritativně určovat daňovým subjektům povinnosti (např. platební povinnost tomu bylo v řešeném případě) a daňový subjekt je povinen tyto povinnosti splnit. Pro správce daně názor daňového subjektu závazný není, pouze by se s ním měl vypořádat v rozhodnutí, obsahuje-li

rozhodnutí odůvodnění. Z hlediska daňového subjektu není podstatné, že spotřební daň a daň z přidané hodnoty spadá do pravomoci odlišných orgánů; vždy se jedná o daňovou povinnost. Zatímco ve vztahu správce daně - daňový subjekt by měla být doba prekluze absolutně nepřekročitelná (když správce daně má navíc možnost lhůtu pro stanovení daně prodloužit svým úkonem prodloužit - viz § 142), z opačného pohledu, tedy ve vztahu daňový subjekt - správce daně by za určitých okolností mělo být ustanovení o prekluzi vykládáno tak, že k případné prekluzi nelze přihlížet, pakliže prekluzi práva zavinily orgány státu, tj. způsobily splnění podmínky, která je jim ku prospěchu.

9. V daném případě je dle názoru žalobce ze shora popsaných časových souvislostí patrné, že žalobce neměl v době, kdy ještě formálně běžela standardní prekluzivní doba, (a to bez své viny) k dispozici žádné soudní rozhodnutí, kterým by dokázal přesvědčit správce daně o tom, že základ daně z přidané hodnoty byl stanoven chybně. Správce daně z přidané hodnoty vycházel a navíc vychází z názoru, že byl oprávněn vycházet z platebních výměrů na spotřební daň a vůbec nepočítá s tím, že by mohly být nezákonné.
10. Žalobce dále uvedl, že se žalovaný domnívá, že právo neumožňuje nežádoucí situace řešit, když uvádí, že *„Jestliže dojde ke změně výše pravomocně stanovené spotřební daně, poskytuje daňový řád prostředky (opravné a dozorní prostředky, doměřovací řízení) také ke změně výše daně z přidané hodnoty. Uplatnění těchto prostředků je však časově limitované, protože právní úprava daní vychází ze zásady, že veškeré majetkové nároky podléhají promlčení či prekluzi, ledaže zákon výslovně stanoví jinak.“* Žalobce však měl za to, že uvedené potíže lze překlenout interpretací a poukazem na princip materiální spravedlnosti. Možnost takového postupu potvrzuje dle jeho názoru i judikatura Evropského soudu pro lidská práva, když z ní vyplývá, že pokud jde o placení daní - a majetek zabavuje vláda - jde o případ spadající pod třetí větu čl. 1 Protokolu č. 1, tedy o úpravu užívání majetku. V daném případě je však podstatnější, že ačkoliv vlastník věci neoprávněně zahrnuté do daňové exekuce podal námitky k vyloučení z exekuce opožděně, tj. formálně již nebyla náprava možná, materiálně dala EKLP a Soud zapravdu stěžovateli, tj. upřednostnila takové důsledky aplikace čl. 1 věta třetí Protokolu č.1, které vyhovují materiální spravedlnosti a nelpí na "spravedlnosti" čistě formální (např. uplynutí lhůty pro nápravu apod.) (viz rozhodnutí ve věci Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH proti Nizozemsku - rozsudek ze dne 23. 2. 1995).
11. Žalobce zdůraznil, že předmětnou situaci navíc nijak nezavinil, byly to orgány správy daní, které spotřební daň v chybné výši doměřily, tedy nejednalo se o skutečnost nezávislou na vůli státních orgánů. Žalobce nemohl dobu, po kterou byla zákonnost doměření spotřební daně (ve vztahu k tabákovému výrobku Gullivers Standart a Merlin, Gullivers Extra), projednávána u soudu, nijak ovlivnit. Zachování statu quo a důsledky institutu prekluze jako prostředku ochrany právní jistoty nelze nadřazovat zásadě správného stanovení daně.
12. Nelze dle žalobce odhlédnout ani od skutečnosti, že se navíc nejprve pokoušel iniciovat nápravu jiným způsobem, ovšem dle rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 30. 5. 2018 č. j. 52 Af 42/2014-139, který byl právnímu zástupci žalobce doručen dne 29. 6. 2018, ve fázi placení daní nelze uplatňovat námitky týkající se stanovení daně. Od doručení uvedeného rozsudku pak žalobce dovodil dodržení lhůty pro podání dodatečných daňových přiznání. Žalobce tedy měl za to, že dodržel i subjektivní lhůtu pro podání dodatečných daňových přiznání, když dle § 141 odst. 2 daňového řádu daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat

dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně. Dále uvedl, že dle § 141 odst. 1 daňového řádu zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani. Ve výsledku tak v současné době existuje situace, kdy výsledná výše daně z přidané hodnoty skutečně neodpovídá základu daně, z něhož měla být vyměřena, když za současného stavu je naprosto zjevné, že daň byla stanovena v nesprávné výši a jiným způsobem není možno tento z hlediska formálního nesprávný stav změnit. Dle dikce daňového řádu a zásad, na kterých tento právní předpis spočívá, a z hlediska materiální spravedlnosti, je zcela na místě, aby nebyla vybrána daň v nesprávné výši na úkor žalobce.

II. Vyjádření žalovaného k žalobě

13. Žalovaný uvedl, že z § 141 odst. 2 ve spojení s § 141 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, je omezeno subjektivní (dodatečné daňové přiznání musí být podáno do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byly zjištěny důvody k jeho podání) a objektivní lhůtou (kterou je lhůta pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu), které musí být dodrženy současně. Pokud tedy uplyne objektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání, je nepodstatné, zda uplynula také subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání. Zachování subjektivní lhůty dovozuje žalobce od doručení rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové-pobočka v Pardubicích ze dne 30. 5. 2018, č. j. 52 Af 42/2014 – 139. Vzhledem k tomu, že však uplynula objektivní lhůta, je posuzování zachování subjektivní lhůty pro podání dodatečných daňových přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období dle žalovaného bezpředmětné.
14. Žalovaný, jak dále uvedl, v bodě [26] napadeného rozhodnutí podrobně vysvětlil, že lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen – listopad 2006 uplynula dne 31. 12. 2012. Tuto skutečnost přitom žalobce v žalobě nerozpорије. Pokud tedy žalobce podal dodatečná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období březen – listopad 2006 dne 27. 7. 2018, učinil tak po uplynutí lhůty pro stanovení daně za předmětná zdaňovací období, tj. objektivní lhůty pro podání dodatečných daňových přiznání. Žalovaný konstatoval, že v daném případě v době, kdy správce daně žalobci doměřil DPH za předmětná zdaňovací období, byla již rozhodnutími celního ředitelství žalobci pravomocně doměřena spotřební daň, která se v souladu s účinnou právní úpravou zahrnovala do základu DPH. Správce daně byl proto povinen vyjít při stanovení základu DPH za předmětná zdaňovací období z této doměřené spotřební daně. Pokud žalobce na str. 5 žaloby namítá, že správce daně „vůbec nepočítá“ s tím, že by spotřební daň mohla být doměřena v rozporu se zákonem, žalovaný zdůrazňuje, že správce daně byl rozhodnutími celního ředitelství vázán a tato byla v souladu se zásadou presumpce správnosti veřejnoprávních aktů považována za správná a vydaná v souladu se zákonem dokud nebyla příslušným orgánem zákonem předvídanou formou autoritativně prohlášena za nezákonná a zrušena (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2008, č. j. 6 As 45/2005 – 188). Proti rozhodnutím o doměření spotřební daně

podal žalobce žalobu ke správnímu soudu, zatímco proti rozhodnutím o doměření DPH tuto žalobu nepodal (kdyby tak přitom učinil, tak by v souladu s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu po dobu tohoto soudního řízení neběžela lhůta pro stanovení DPH za předmětná zdaňovací období). Jak žalovaný vysvětlit v bodech [27] – [29] napadeného rozhodnutí, skutečnost, že bylo vedeno soudní řízení ve vztahu k doměření spotřební dani, nemá žádný vliv na běh lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období. Proti doměření DPH za předmětná zdaňovací období se začal žalobce bránit až v době, kdy bylo v řízení před správními soudy rozhodnuto o tom, že doměření spotřební daň je stanovena v nesprávné výši (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 30 Af 6/2011 – 334, kterým byla zrušena rozhodnutí celního ředitelství, nabyt právní moci dne 19. 2. 2013). Uplatnění prostředků ochrany, které daňový řád poskytuje (ať už jde o prostředky opravné, dozorčí, či podání dodatečného daňového přiznání a iniciování doměřovacího řízení) je časově limitované uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu (viz bod [31] napadeného rozhodnutí). Účelem zavedení prekluzivní lhůty pro stanovení daně je stimulovat správce daně ke včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů určit okamžik, kdy po jejím uplynutí zanikají i jejich povinnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 – 161; a ze dne 3. 8. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 – 94). Lhůta pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu je přitom ryze hmotněprávní povahy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 – 39). Uplynutím prekluzivní lhůty zaniká hmotné (majetkové) právo státu ke stanovení daně a tomu odpovídající povinnost daňového subjektu tuto daň státu odvést (příp. právo na vrácení přeplatku); k uplynutí prekluzivní lhůty se přihlíží z úřední povinnosti (k tomu viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07; ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07; a ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07). Pokud uplyne lhůta pro stanovení daně (jako v daném případě uplynula dne 31. 12. 2012), nelze již (byť nesprávně) stanovenou daň jakkoliv změnit, a to ani cestou podání dodatečných daňových přiznání. Daňový řád nedovoluje vést daňové nalézací řízení (kterým doměřovací řízení je – srov. § 134 odst. 3 písm. a) bod 2. daňového řádu) po uplynutí lhůty pro stanovení daně, a to ani v případě, kdy by výsledkem tohoto doměřovacího řízení mělo být stanovení daně ve správné výši (oproti stávajícímu stavu). Na tomto závěru ničeho nemění přesvědčení žalobce o tom, že postup správce daně je v rozporu se zásadami správy daní a principem materiální spravedlnosti. Institutem prekluze je zdůrazněna ochrana právní jistoty a zachování statu quo i oproti zásadě správného stanovení daně. Odkazem na povinnost správce daně postupovat tak, aby daň byla stanovena ve správné výši (což je jedním z cílů správy daní – srov. § 1 odst. 2 daňového řádu) tak nelze zvrátit uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. V tomto směru žalovaný odkázal např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2009, č. j. 7 Afs 4/2008 – 64: „Účelem zavedení prekluzivních lhůt je nastolit stav, kdy po uplynutí těchto lhůt zanikají jak povinnosti, tak i práva daňových subjektů. Je tomu tak proto, aby po uplynutí zákonem stanovené lhůty nebyla narušena právní jistota účastníků daňového řízení, že pravomocně stanovená výše daňové povinnosti již nemůže být změněna. V tomto smyslu se již dříve vyslovil i Ústavní soud, např. v nálezu ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98 (viz www.nalus.usoud.cz), v němž dovodil, že rozhodnutí, kterým je de facto zasahováno do majetkové sféry daňových subjektů, nemůže být vydáno v "časově libovolném horizontu", nýbrž pouze v rámci zákonem stanovených lhůt. Opačný výklad by byl zásahem do práva daňových subjektů vlastnit majetek, které je chráněno

ustanovením čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Nelze totiž připustit výklad, který by znamenal libovůli příslušného správního orgánu ve volbě termínu, kdy postihne majetkovou sféru daňového subjektu... Zákonné lhůty, v nichž může daňový subjekt uplatnit určité právo a po jejichž uplynutí tuto možnost ztrácí, slouží k nastolení právní jistoty, která sama o sobě je jednou z hodnot (dokonce hodnotou ústavního charakteru), které má právní řád chránit. Pokud tedy zákonodárce stanoví v daňovém právu určité lhůty, po jejichž uplynutí zanikne určitý nárok daňového subjektu, či jeho možnost se něčeho domáhat, je to nepochybně ústavně přípustné, samozřejmě za předpokladu, že délka stanovené lhůty není s přihlédnutím zejména k povaze práva, jehož se týká, a ke způsobu, jakým má být uplatněno a prosazeno, nepřiměřeně krátká.“

15. Žalovaný zdůraznil, že princip právní jistoty nelze (byť daňový subjekt a správce daně nejsou v rovném postavení, jak namítá žalobce v žalobě) vykládat pouze jako jistotu daňového subjektu (žalobce), že mu po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně nemůže již být stanovena daň v jiné výši, ale rovněž jako jistotu správce daně, že úhrn zaplacených daní, které byly řádně stanoveny rozhodnutími požívajícími presumpce správnosti, se již po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně nebude zmenšovat (viz bod [37] napadeného rozhodnutí). Žalovaný se zcela ztotožnil s Ústavním soudem, který v usnesení ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. III. ÚS 4060/17 o odmítnutí ústavní stížnosti žalobce ve věci podaného návrhu na obnovu řízení v bodě 12. uvedl: „Ústavní soud jasně vyjádřil tezi, že prekluze daně je v právním státě naprosto nutný a spravedlivý nástroj v procesu vyměření a výběru daní. Ústavní soud si je vědom možného subjektivního pocitu nespravedlnosti, který může stěžovatel pociťovat, nicméně Ústavní soud musí konstatovat, že institut časově podmíněného uplatnění majetkových pohledávek se sice může zdát často subjektivně nespravedlivý, jeho finalita by však neměla zastřít základní - ústavní - hodnotu, totiž, že přináší do společnosti stabilitu a jistotu (na obou stranách daňového vztahu). Z požadavku právní jistoty vyplývá, že po uplynutí zákonem stanovené, a tedy zásadně předvídatelné doby, má přednost zachování statu quo, byť případně nezákonného, před absolutní materiální spravedlností.“
16. Žalovaný nesouhlasil s tím, že by v posuzovaném případě preferoval hledisko fiskální oproti hledisku materiální správnosti. S ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně nebyl správce daně oprávněn o podaných dodatečných daňových přiznáních meritorně rozhodnout, pokud by tak přitom učinil, postupoval by v rozporu s jednoznačným zněním zákona a tudíž v rozporu s principem vázanosti zákonem stanoveným v čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.
17. Argumentace žalobce judikaturou Evropského soudu pro lidská práva není na posuzovaný případ dle žalovaného přílehlavá. V rozsudku ze dne 15. 9. 2009, č. 10373/05 ve věci Moskal proti Polsku Evropský soud pro lidská práva posuzoval situaci, kdy polské úřady přiznaly paní M. předčasný důchod, a následně z moci úřední řízení znovu otevřely (což účinné právní předpisy umožňovaly), neboť zjistily, že nebyly naplněny podmínky pro přiznání předčasného důchodu (správní orgán zjistil, že nesprávně posoudil předložené listinné důkazní prostředky), v důsledku čehož paní M. neoprávněně čerpala penzi. Evropský soud pro lidská práva konstatoval, že správní orgány nejednaly dostatečně rychle a přiměřeně ve vztahu k paní Moskal, která „ze dne na den“ ztratila jediný zdroj svých příjmů a shledal proto porušení čl. 1 Protokolu 1 Úmluvy. Žalovaný k tomu uvedl, že nijak nepopírá, že správním orgánům (včetně správce daně) by mělo být

umožněno napravit jejich vlastní pochybení. Zdůraznil však, že se tak vždy musí stát v souladu s právními předpisy. V daném případě daňový řád zcela jednoznačně stanovuje, že nelze vést daňové nalézací řízení poté, co již uplynula lhůta pro stanovení daně, i kdyby tak tomu mělo být ve prospěch daňového subjektu a výsledkem toho nalézacího (doměřovacího) řízení by mělo být stanovení daně ve správné výši (oproti stávajícímu stavu). Uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně je finální a nelze jej jakkoliv zvrátit. Opačný výklad žalobce nemá oporu v právních předpisech.

18. Dále žalovaný uvedl, že v rozsudku ze dne 23. 2. 1995, č. 15375/89 ve věci GASUS DOSIER- UND FÖRDERTECHNIK GmbH proti Nizozemí Evropský soud pro lidská práva posuzoval situaci, kdy si společnost GASUS objednala zboží (míchačku betonu) a související příslušenství, které bylo dodavatelem dodáno a následně zabaveno v rámci daňové exekuce probíhající u dodavatele společnosti GASUS, proti čemuž společnost GASUS uplatnila námitku, avšak opožděně. Zboží bylo následně prodáno a společnosti GASUS byla poskytnuta kompenzace. Soud proto neshledal porušení čl. 1 Protokolu 1 Úmluvy. Je tedy zřejmé, že se jedná o skutkově nesrovnatelnou situaci s případem žalobce, kdy dodatečná daňová přiznání byla podána po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
19. Dále žalovaný uvedl, že s argumentací žalobce rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 238/2014 – 52 se podrobně vypořádal v bodech [34] – [36] napadeného rozhodnutí. V případě řešeném v daném rozsudku nebylo (na rozdíl od případu žalobce) dodatečné daňové přiznání podáno po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
20. S ohledem na shora uvedené byl žalovaný přesvědčen, že postupoval správně, když odvolání zamítl a rozhodnutí o zastavení řízení, jimiž byla podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastavena řízení zahájená podáním dodatečných daňových přiznání k DPH za zdaňovací období březen – listopad 2006 z důvodu uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daně za předmětná zdaňovací období, potvrdil. Námitka nesprávného právního posouzení věci tak není dle žalovaného důvodná. K námitce žalobce stran nedostatečně zjištěného skutkového stavu žalovaný uvedl, že předmětem řízení bylo posouzení právní otázky, tj. zda dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen – listopad 2006 byla podána v rámci běhu subjektivní a objektivní lhůty pro jejich podání dle § 141 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu. Žalovaný měl za to, že skutkový stav (dosavadní průběh řízení) je mezi žalobcem a žalovaným nesporný. Námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu proto dle žalovaného nemůže obstát.

III. Posouzení věci krajským soudem

21. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.
22. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že rozhodnutími Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 22. 12. 2010, č. j. 2694- 3/2010-060100-21, č. j. 2677-3/2010-060100-21, č. j. 2678-3/2010-060100-21, č. j. 2693- 3/2010-060100-21, č. j. 2820-4/2010-060100-21, č. j. 2822-3/2010-060100-21, č. j. 2820- 3/2010-060100-21 a č. j. 2698-3/2010-

060100-21 byla žalobci za zdaňovací období únor až červen 2006 a srpen až říjen 2006 doměřena spotřební daň z tabákových výrobků dle zákona o spotřebních daních. Tato rozhodnutí celního ředitelství napadl žalobce správními žalobami. Dále je zřejmé, že zjištění celního ředitelství ovlivnila ve smyslu § 36 odst. 3 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), i základ daně z přidané hodnoty z uskutečněných zdanitelných plnění za předmětná zdaňovací období, neboť do základu daně se dle citovaného ustanovení zahrnovala také spotřební daň. Správce daně proto u žalobce zahájil daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2006. Na základě výsledku daňové kontroly správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až listopad 2006 (viz bod [3] napadeného rozhodnutí). Odvolání proti dodatečným platebním výměrům bylo rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 16. 9. 2011, č. j. 5429/11-1300-601383 zamítnuto. Dne 28. 2. 2013 byl správci daně ve věci pravomocně stanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až listopad 2006 doručen návrh na povolení obnovy řízení dle § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Žalobce v tomto návrhu odkazoval na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011 – 334, kterým byla pro nezákonnost zrušena rozhodnutí celního ředitelství, jimiž byla žalobci za zdaňovací období únor až červen 2006 a srpen až říjen 2006 doměřena spotřební daň z tabákových výrobků. Na základě tohoto rozsudku vydalo Generální ředitelství cel dne 10. 5. 2013 a dne 13. 5. 2013 rozhodnutí, kterými rozhodnutí celního ředitelství zrušilo a řízení zastavilo. O návrhu na obnovu řízení ukončeného pravomocným rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 16. 9. 2011, č. j. 5429/11-1300-601383 rozhodlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 22. 7. 2013, č. j. 18761/13/5000-14303-711377 tak, že jej zamítlo, neboť již uplynula objektivní lhůta pro podání návrhu na obnovu řízení. Odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí návrhu na povolení obnovy řízení bylo zamítnuto rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 17. 2. 2014, č. j. 55747/13/7001- 21001-010435. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Brně, která byla zamítnuta rozsudkem ze dne 24. 1. 2017, č. j. 29 Af 31/2014 – 80. Proti tomuto rozsudku následně žalobce brojil kasační stížností, která byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2017, č. j. 2 Afs 76/2017 – 45 zamítnuta. Ústavní stížnost proti tomuto rozsudku Nejvyššího správního soudu byla usnesením Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. III. ÚS 4060/17 odmítnuta.

23. Ze skutkových okolností projednávané věci je dále zřejmé, že dne 27. 7. 2018 podal žalobce dodatečná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období březen až listopad 2006. Správce daně dospěl k závěru, že lhůta pro stanovení DPH za předmětná zdaňovací období uplynula dne 31. 12. 2012, proto řízení zahájená podáním těchto dodatečných daňových přiznání podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastavil. Žalobce podal proti rozhodnutím o zastavení řízení odvolání, které bylo žalovaným zamítnuto.
24. Lze tedy konstatovat, že předmětem sporu mezi účastníky řízení je posouzení, zda byly splněny podmínky pro zastavení řízení zahájených podáním dodatečných daňových přiznání k DPH za zdaňovací období březen až listopad 2006 v souladu s ust. § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Dle tohoto ustanovení *„Správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže e) nelze v řízení pokračovat z důvodů, které stanoví zákon“*.
25. Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že z ustanovení § 141 odst. 2 v souvislosti s § 141 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že pro podání dodatečného daňového přiznání na

daň nižší, než je poslední známá daň, je daňový subjekt vázán subjektivní a objektivní lhůtou. Subjektivní lhůta běží do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil důvody k jeho podání a objektivní lhůtou je v tomto případě lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu. Tato lhůta činí obecně 3 roky a může být ve smyslu ust. § 148 odst. 2 prodloužena o 1 rok nebo se může ve smyslu ust. § 148 odst. 4 stavit. Dle ust. § 148 odst. 3 může tato lhůta běžet znovu ode dne, kdy byl učiněn úkon v tomto ustanovení specifikovaný. V případě žalobce uplynula lhůta pro stanovení daně k datu 31. 12. 2012. Výpočet této lhůty provedl správce daně v jednotlivých rozhodnutích o zastavení řízení, přičemž žalobce jeho závěr nespороval. K tomuto výpočtu se přiklání i krajský soud.

26. Žalobce se mylí, když má zato, že svoje podání učinil včas, neboť běh subjektivní lhůty pro podání dodatečných daňových přiznání odvíjel ode dne 30. 5. 2018, tedy doručení rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové č.j. 52 Af 42/2014-139. Je totiž zřejmé, že k tomuto datu již bylo právo žalobce na podání dodatečných daňových přiznání prekludováno a to vlivem uplynutí tříleté objektivní lhůty pro stanovení daně.
27. K otázce správného vyměření daně z přidané hodnoty za měsíce březen až listopad roku 2006 krajský soud konstatuje, že žalobce v průběhu řízení nevyužil všechny dostupné prostředky, které mu daňový řád a potažmo s. ř. s. na ochranu jeho práv nabízí. Je sice pravdou, že se žalobce domáhal ochrany proti dodatečným platebním výměrům ze dne 28. 4. 2011 řádným opravným prostředkem – odvoláním, které bylo rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 16. 9. 2011 zamítnuto, další možnosti v podobě soudní ochrany však žalobce nevyužil, a proti tomuto rozhodnutí odvolacího orgánu již žalobu nepodal. Je sice zřejmé, že v době podání takové žaloby nebyla ještě otázka vyměření spotřební daně, jakožto podkladu pro vyměření daně z přidané hodnoty, postavena najisto, nicméně je očividné, že podání takové žaloby by ovlivnilo ve smyslu ust. § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu běh lhůty pro stanovení DPH. Žalobce tedy měl možnost ovlivnit běh prekluzivní lhůty stanovené pro vyměření daně a této možnosti nevyužil. Dále je zřejmé, že žalobce proti doměřené dani z přidané hodnoty brojil návrhem na obnovu řízení. Obnovu nalézacího řízení však lze povolit nebo nařídit pouze za předpokladu, že v tento okamžik již neuplynula lhůta pro stanovení daně. Tato skutečnost v případě žalobce nastala, neboť lhůta pro stanovení daně uplynula k datu 31. 12. 2012. Rozhodnutí o doměření spotřební daně byla rozsudkem soudu pravomocně zrušena až k datu 19. 2. 2013, tedy po uplynutí lhůty, která umožňuje provést obnovené řízení. I v tomto případě lze tedy zaznamenat negativní dopad nečinnosti žalobce, který se proti rozhodnutí odvolacího orgánu nebránil správní žalobou, která by pak v jeho prospěch zapříčinila stavení lhůty pro stanovení daně.
28. Za takto nastoleného skutkového stavu přisvědčil krajský soud názoru žalovaného, dle něhož správce daně postupoval zákonně, když řízení zahájená podáním dodatečných daňových přiznání k DPH za zdaňovací období březen až listopad 2006 z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně zastavil, neboť v řízení nebylo možno pokračovat z důvodů, které stanovil zákon.
29. Krajský soud nemohl, ve vazbě na shora uvedené, přisvědčit žalobní námitce, dle níž žalovaný vůbec řádně nezohlednil skutečnost, že prekluzivní lhůta pro vyměření DPH uplynula dříve, než byla správně stanovena výše doměřené spotřební daně, která byla součástí základu daně pro výpočet DPH. Lze totiž souhlasit s žalovaným, že v době, kdy správce daně žalobci DPH doměřil, učinil tak na základě vyměřené spotřební daně, neboť

správce daně byl tímto rozhodnutím, které nebylo doposud zpochybněno, vázán v souladu se zásadou presumpce správnosti. Jestliže následně uplynula lhůta pro stanovení daně, nelze než konstatovat, že tímto okamžikem zanikly nejenom daňové povinnosti žalobce, jakožto daňového subjektu, ale i jeho práva související s touto daní a to z důvodu nastolení právní jistoty, že předmětná daňová povinnost již nemůže být jakkoliv zpochybněna. Znovu krajský soud připomíná, že žalobce mohl využít a nevyužil v případě vyměření DPH práva na soudní přezkum rozhodnutí a tato skutečnost by zapříčinila stavení prekluzivní lhůty.

30. Nelze tak souhlasit s názorem žalobce, že v projednávané věci upřednostnil správce daně hledisko fiskální oproti hledisku materiální správnosti. Postup daňových orgánů odpovídal požadavkům ust. § 148 daňového řádu, které vlastně zaručuje, že po uplynutí prekluzivní lhůty již nemůže být stanovená daň zpochybněna. Dochází tak k zániku práva státu výši daně ovlivnit, což pro daňový subjekt skýtá záruku, že od takto stanovené daně se již není možno odchýlit. Bylo tak na žalobci, aby s vědomím běhu prekluzivní lhůty přistupoval k hájení svých práv za využití všech opravných prostředků, které mu zákon umožňuje.
31. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
32. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývalo, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení:

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). Připadne-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.

Hradec Králové 25. února 2021

Za správnost vyhotovení: R. V.

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu