



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Jana Ryby ve věci

žalobce: Český rozhlas, IČO 45245053
sídlem Vinohradská 12, 120 99 Praha 2
zastoupený advokátkou Mgr. Martinou Nacherovou Goldovou
sídlem Švermova 918, 251 64 Mnichovice

proti
žalovanému: Ministerstvo financí
sídlem Letenská 15, 118 10 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2018 č. j. MF-3896/2018/3901-3,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále též „*napadené rozhodnutí*“), jímž žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*daňový řád*“) změnil rozhodnutí Generálního finančního ředitelství (dále též „*GFR*“) ze dne 27. 7. 2017 č. j. 76355/17/7100-20117-010212 (kterým bylo podle § 111 odst. 6 daňového řádu zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu /dále též „*FŘ*“/ze dne 31. 8. 2011 č. j. 10364/11-1300-101206 a zastaveno odvolací řízení zahájené podáním odvolání dne 29. 9. 2011, a zároveň bylo zrušeno rozhodnutí FŘ ze dne 9. 2. 2010 č. j. 1482/10-1300-101206) tak, že výsledné znění rozhodnutí FŘ v přezkumném řízení zní: „*Přezkumné řízení, zahájené rozhodnutím Generálního finančního ředitelství č. j. 13001/11-3211-010212 ze dne 27. 5. 2011 a týkající se rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu č. j. 1482/10-1300-101206 ze dne 9. 2. 2010 se zastavuje, neboť v řízení nelze pokračovat z důvodů, které stanoví zákon*“.

2. V předmětné věci bylo dne 26. 2. 2009 doručeno Finančnímu úřadu pro Prahu 2 (dále též „*správce daně*“) dodatečné přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“) za zdaňovací období únor 2006, jímž žalobce uplatnil odpočet ve výši 1 276 909 Kč.
3. Správce daně vyzval dne 23. 3. 2009 žalobce k odstranění pochybností a prokázání snížení plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně ve lhůtě 15 dnů a předložení evidence podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*ZDPH*“), s dalšími daňovými doklady. Uvedl, že pokud žalobce výzvě nevyhoví, správce daně je oprávněn zjistit základ daně podle pomůcek, které má k dispozici či si je sám opatří, i bez součinnosti žalobce. Tato výzva byla žalobci doručena dne 30. 3. 2009, žalobce na ní nereagoval.
4. Dne 3. 7. 2009 správce daně dodatečným platebním výměrem č. j. 130018/09/002512108987 (dále též „*dodatečný platební výměr*“), doměřil žalobci za zdaňovací období únor 2006 daň ve výši 0 Kč, proti němuž podal žalobce odvolání, o kterém rozhodlo FŘ dne 9. 2. 2010 rozhodnutím pod č. j. 1482/10-1300-101206 tak, že dodatečný platební výměr zrušilo. V odůvodnění FŘ uvedlo, že daň nelze doměřit, protože lhůta podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pro dodatečné doměření daně uplynula ke dni 28. 2. 2009.
5. Dne 19. 5. 2010 pod č. j. 103474/10/002512108987 správce daně rozhodnutím zastavil řízení ve věci dodatečného daňového přiznání k DPH, jelikož byla zmeškána zákonná lhůta, kterou nelze dále prodloužit či navrátit v předešlý stav.
6. Proti rozhodnutí o zastavení řízení podal žalobce odvolání, o němž rozhodlo FŘ dne 21. 9. 2010 pod č. j. 11992/10-1500-106932 tak, že jej zrušilo. V odůvodnění FŘ uvedlo, že dodatečné daňové přiznání v předmětné věci bylo podáno v zákonem stanovené objektivní lhůtě, proto je třeba jeho řízení dokončit ve zbývajících částech desetileté lhůty podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*zákon o správě daní a poplatků*“).
7. Dne 27. 5. 2011 GFŘ rozhodnutím č. j. 13001/11-3211-010212 nařídilo přezkum rozhodnutí FŘ ze dne 9. 2. 2010 č. j. 1482/10-1300-101206. V odůvodnění GFŘ uvedlo, že zmiňované rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s § 46 zákona o správě daní a poplatků, proto FŘ je povinno přezkoumat dodatečný platební výměr.
8. Dne 31. 8. 2011 FŘ rozhodnutím pod č. j. 10364/11-1300-101206 změnilo výrok svého rozhodnutí ze dne 9. 2. 2010 č. j. 1482/10-1300-101206 a potvrdilo dodatečný platební výměr.
9. Proti rozhodnutí o potvrzení dodatečného platebního výměru podal žalobce odvolání, o němž rozhodlo GFŘ dne 13. 6. 2012 rozhodnutím č. j. 2932/12-3211-010212 tak, že potvrdilo rozhodnutí FŘ ze dne 31. 8. 2011, jímž byl potvrzen dodatečný platební výměr.
10. Proti rozhodnutí GFŘ ze dne 13. 6. 2012 č. j. 2932/12-3211-01 podal žalobce žalobu, o níž rozhodl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 25. 1. 2017 č. j. 5 Af 33/2012-95 tak, že uvedené rozhodnutí GFŘ zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
11. Dne 27. 7. 2017 GFŘ rozhodnutím č. j. 76355/17/7100-20117-010212 (v předmětné věci prvostupňovým rozhodnutím), zrušilo rozhodnutí FŘ ze dne 31. 8. 2011 č. j. 10364/11-1300-101206 a zastavilo odvolací řízení a současně zrušilo rozhodnutí FŘ dne 9. 2. 2010 č. j. 1482/10-1300-101206. V odůvodnění GFŘ uvedlo, že desetiletá lhůta pro stanovení daně

podle § 148 odst. 5 daňového řádu uplynula dnem 29. 2. 2016, proto v řízení nelze pokračovat, současně odkázalo na § 111 odst. 6 daňového řádu.

12. Proti rozhodnutí GFŘ o zastavení řízení a zrušení dvou výše uvedených rozhodnutí FŘ podal žalobce odvolání, o němž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím (jehož výrok je popsán pod bodem 1. tohoto rozsudku). V odůvodnění žalovaný uvedl, že desetiletá lhůta pro stanovení DPH za zdaňovací období únor 2006, která podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků začala běžet dnem 28. 2. 2006, uplynula podle § 148 odst. 5 daňového řádu dnem 29. 2. 2016. S ohledem na uplynutí lhůty nebylo možné odvolání vyhovět, a s ohledem na nesprávný postup GFŘ žalovaný zhojil rozhodnutí GFŘ ze dne 27. 7. 2017 podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, jelikož GFŘ dospělo ke zjištění, že uplynula lhůta pro stanovení daně, nemělo podle § 111 odst. 6 daňového řádu zastavovat řízení, nýbrž mělo změnit rozhodnutí FŘ ze dne 9. 2. 2010 č. j. 1482/10-1300-101206 a zastavit řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Uplynutí lhůty pro stanovení daně lze považovat za zákonný důvod, kvůli němuž v přezkumném řízení nelze dále pokračovat a je nutné řízení zastavit. Z průběhu daňového řízení vyplývá, že v posuzovaném případě nenastala situace, která by odůvodňovala aplikaci závěrů nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011 sp. zn. I. ÚS 3244/09 (dále též „*Nález ÚS*“), či namítané judikatury Nejvyššího správního soudu. Nenastala totiž situace, kdy by nebyla vyměřena daň, resp. ve lhůtě pro stanovení daně žádným zákonem předvídatelným způsobem vyměřena daň v řízení zahájeném podaným řádným daňovým přiznáním. Za zdaňovací období únor 2006 byla DPH na základě řádného daňového přiznání stanovena ve lhůtě pro stanovení daně a dodatečné daňové přiznání k DPH bylo podané tři dny před uplynutím tříleté lhůty pro stanovení daně. Žalovaný připomněl, že více než 3 roky před uplynutím desetileté lhůty GFŘ vydal dne 13. 6. 2012 rozhodnutí č. j. 2932/12-3211-010212, které bylo na základě soudního přezkumu zrušeno, což bylo již v době, kdy objektivní desetiletá lhůta podle § 148 odst. 5 daňového řádu uplynula, a tudíž v řízení nebylo možné dále pokračovat. Ze strany správce daně nedocházelo v daňovém řízení k liknavému přístupu.
13. Proti tomuto rozhodnutí žalobce brojí podanou žalobou.
14. V jediném žalobním bodu namítá žalobce nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný nedoměřil žalobci daň podle dodatečného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2006 podaného dne 26. 2. 2009. Žalobce nerozporuje, že došlo k uplynutí prekluzivní 10 leté lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu. Podle žalobce měl žalovaný stanovit daň ve výši podle dodatečného daňového přiznání podaného dne 26. 2. 2009 v souladu s principem tzv. konkludentního stanovení daně, jelikož za uvedené zdaňovací období nebylo doměřeno žalobci DPH. Žalovaný proto postupoval v rozporu s Nálezem Ústavního soudu, i v rozporu s rozsudky Nejvyššího správního soudu (ze dne 28. 3. 2013 č. j. 9 Afs 6/2012-90, či ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 96/2012-38). Uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, aniž by byla žalobci pravomocně doměřena daň, nemůže jít k tíži žalobce, tudíž není dána existence daně stanovené odlišně od daně uvedené v dodatečném daňovém přiznání. Žalobce nepovažuje odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2016 č. j. 10 Afs 54/2015-48 za přílehlavý, v tamní věci podstatná část nárokovaného odpočtu byla získána trestným činem. V předmětné věci žalobce snížení daňové povinnosti v dodatečném daňovém přiznání vykázal po právu a v dobré víře, nesouhlasí proto s žalovaným, že podáním dodatečného přiznání před koncem tříleté lhůty pro stanovení daně měl částečně zavinit uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. K jejímu uplynutí došlo výhradně z

důvodů na straně orgánů finanční správy, jejich rozhodnutí byla v rámci odvolacích řízení či soudního přezkumu opakovaně rušena z důvodu nesprávnosti a vad řízení.

15. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě ze dne 8. 6. 2018 navrhuje zamítnutí žaloby jako nedůvodné, napadené rozhodnutí nepovažuje za nezákonné. Žalobcův požadavek, aby doměřil daň, neshledává případným, protože není příslušný zasahovat do daňového řízení žalobce a doměřovat mu daň. GFR po zjištění uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu, musel omezit svou procesní aktivitu k ukončení procesu stanovení daně, proto odvolání žalobce nebylo možno vyhovět. V dané procesní situaci je to správce daně, který musí vypořádat dodatečné daňové přiznání žalobce, nikoli žalovaný. Jelikož lhůta pro stanovení daně uplynula, nelze po žalovaném požadovat, aby nyní rozhodl, že daň je dodatečně vyměřena v jiné výši, než bylo žalobcem tvrzeno v řádném daňovém přiznání. Žalovaný nesouhlasí s aplikací Nálezu ÚS na posuzovaný případ, v tamní věci vůbec nebylo vydáno rozhodnutí o vyměření daně, kdežto v daném případě byla daň stanovena, a před koncem lhůty pro stanovení daně se žalobce rozhodl výši tvrzené daně snížit. V důsledku uplynutí lhůty pro stanovení daně, v níž nelze správci daně přičítat liknavý postup, jelikož v dané věci konal, se nepodařilo změnu daňové povinnosti dokončit. V posuzovaném případě by byla aplikace závěrů namítaného Nálezu ÚS, či judikatury Nejvyššího správního soudu, nesprávná. V projednávaném případě byla stanovena DPH za únor 2006 na základě řádného daňového přiznání ve lhůtě pro stanovení daně. Automaticky dovozovat aplikaci Nálezu ÚS, považuje žalovaný za nesprávné. Daňový řád nezná konkludentní stanovení daně na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků. Vždy musí existovat rozhodnutí o stanovení daně označované jako platební či dodatečný platební výměr. Žalovaný uvádí, že v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že z desetileté lhůty již významná část uplynula, což nebylo zapříčiněno liknavostí správce daně, ani správce daně nenesl vinu na délce soudního řízení. Tvrzení žalobce o výhradní vině správce daně na uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, nepovažuje žalovaný za případné.
16. Při jednání konaném dne 4. 6. 2021 obě strany setrvaly na své argumentaci, návrhy na doplnění dokazování neměly.
17. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
18. Městský soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
19. Podle § 41 odst. 4 věty první zákona o správě daní a poplatků *dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, proti poslední známé daňové povinnosti, lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a 55b, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak.*
20. Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků *pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období. Podle odst. 2 tohoto ustanovení byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o*

tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

21. Podle § 265 bodu 1 daňového řádu *zrušuje se zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.*
22. Podle § 266 daňového řádu *tento zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2011.*
23. Podle § 264 odst. 1 daňového řádu *řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.*
24. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*
25. Podle § 10 odst. 1 daňového řádu *správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Podle odst. 2 tohoto ustanovení správním orgánem se pro účely tohoto zákona rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy.*
26. Podle § 11 odst. 1 daňového řádu *správce daně*
 - a) *vede daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona,*
 - b) *provádí vyhledávací činnost,*
 - c) *kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní,*
 - d) *vyzývá ke splnění povinností,*
 - e) *zabezpečuje placení daní.*
27. Podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu *správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže nelze v řízení pokračovat z důvodů, které stanoví zákon.*
28. Podle § 111 odst. 6 daňového řádu *pokud již uplynula lhůta pro stanovení daně, správce daně, který v odvolacím řízení tuto skutečnost zjistil, napadené rozhodnutí o stanovení daně zruší a zastaví odvolací řízení.*
29. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu *odvolací orgán*
 - a) *napadené rozhodnutí změní,*
 - b) *napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo*
 - c) *odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.*
30. Podle § 144 odst. 1 daňového řádu *neodchyluje-li se doměřovaná daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek doměření oznamovat dodatečným platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Dodatečný platební výměr správce daně založí do spisu.*

31. Podle § 147 odst. 1 písm. b) daňového řádu *správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím o stanovení daně, které se označuje jako dodatečný platební výměr, jde-li o doměření daně.*
32. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu *lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*
33. Podle § 1 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o finanční správě“), *finanční správa České republiky je soustavou správních orgánů pro výkon správy daní. Podle odst. 2 tohoto ustanovení jako orgány Finanční správy České republiky (dále jen „orgány finanční správy“) se zřizují Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady, které jsou správními úřady a organizačními složkami státu. Podle odst. 3 věty první tohoto ustanovení Generální finanční ředitelství je podřízeno Ministerstvu financí (dále jen „ministerstvo“).*
34. Podle § 4 odst. 1 zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České socialistické republiky, ve znění pozdější předpisů, *ministerstvo financí je ústředním orgánem státní správy pro státní rozpočet republiky, státní závěrečný účet republiky, státní pokladnu České republiky, fiskální politiku, makroekonomické a fiskální prognózy pro přípravu státního rozpočtu a rozpočtů státních fondů, finanční trh, regulaci vydávání elektronických peněz a ochranu zájmů spotřebitelů na finančním trhu s výjimkou výkonu dohledu nad finančním trhem v rozsahu působnosti České národní banky, pro zavedení jednotné měny euro na území České republiky, pro platební styk, daně, poplatky a clo, finanční hospodaření, finanční kontrolu, přezkoumání hospodaření územních samosprávních celků, účetnictví, audit a daňové poradenství, věci devizové včetně pohledávek a závazků státu vůči zahraničí, ochranu zahraničních investic, hazardní hry, hospodaření s majetkem státu, privatizaci majetku státu, příspěvek ke stavebnímu spoření a státní příspěvek na penzijní připojištění, ceny a pro činnost zaměřenou proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a vnitrostátní koordinaci při uplatňování mezinárodních sankcí za účelem udržování mezinárodního míru a bezpečnosti, ochrany základních lidských práv a boje proti terorismu, posuzuje dovoz subvencovaných výrobků a přijímá opatření na ochranu proti dovozu těchto výrobků.*
35. V posuzované věci žalobce namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí, kterou shledává ve skutečnosti, že žalovaný podle dodatečně podaného daňového přiznání žalobce ze dne 26. 2. 2009 nedoměřil DPH za zdaňovací období únor 2006, nárokovanou v částce 1 276 909 Kč. Žalobce brojí proti způsobu, jakým žalovaný a GFŘ tuto skutečnost zohlednili ve svých rozhodnutích.
36. Před vlastním posouzením soud uvádí, že strany nespoují, že ve věci uplynula 10 letá prekluzivní lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu, aniž by předmětná daň byla žalobci pravomocně doměřena. Nespoují ani aplikaci daňového řádu, který zrušil zákon o správě daní a poplatků, a podle jehož ustanovení předmětná věc je vedena. Podle zásady jednotnosti správního řízení je nutné rozhodnutí orgánů finanční správy posuzovat jako celek; případné vady odůvodnění rozhodnutí I. stupně tak může zhojit žalovaný (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013 č. j. 6 Ads 134/2012-47).
37. Žalobce ani žalovaný nespoují, že lhůta pro doměření daně uplynula podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, respektive podle § 148 odst. 5 daňového řádu dnem 29. 2. 2016, jak je uvedeno na str. 6 rozhodnutí GFŘ ze dne 27. 7. 2017 č. j. 76355/17/7100-

20117-010212 (prvostupňové rozhodnutí), která začala běžet dnem 28. 2. 2006 (ke běhu lhůt viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010 č. j. 7 Afs 20/2007-73), obdobně je uvedeno v napadeném rozhodnutí na str. 7 v předposledním odstavci.

38. Soud s ohledem na žalobní argumentaci se zabýval proto otázkou, zda žalovaný měl rozhodnout tak, jak požaduje žalobce, tedy zda měl vydat požadované rozhodnutí o doměření daně. Dospěl k závěru, že tomu tak není.
39. Soud konstatuje, že s ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení, respektive doměření daně na základě dodatečného daňového přiznání žalobce ze dne 26. 2. 2009, správce daně nemůže v řízení pokračovat, neboť po uplynutí lhůty pro stanovení daně zaniká pravomoc správce daně stanovit daň pro dané časové období. Pro případ, kdy lhůta pro stanovení daně uplyne, upravuje daňový řád postup odvolacího orgánu rozhodujícího v řízení o odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně. Odvolací orgán v takovém případě musí napadené rozhodnutí o stanovení daně zrušit a odvolací řízení zastavit. Jelikož daňový řád explicitně neupravuje postup odvolacího orgánu rozhodujícího v přezkumném řízení, uplyne-li lhůta pro stanovení daně, je třeba subsidiárně aplikovat § 111 odst. 6 daňového řádu. Odvolací orgán rozhodující v rámci přezkumného řízení musí rozhodnout tak, aby výsledný procesní stav odpovídal stavu předpokládanému ustanovením § 111 odst. 6 daňového řádu. Jiný postup by byl v rozporu se smyslem úpravy daňového řádu. Žalovaný tedy musel ve věci rozhodnout v souladu s apelační zásadou vyjádřenou v ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu pouze způsobem, že napadené rozhodnutí změní, nebo napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí tak, aby ve výsledku byl odstraněn dodatečný platební výměr a byla ukončena všechna navazující řízení, tedy řízení odvolací a přezkumné.
40. V posuzované věci žalovaný napadeným rozhodnutím rozhodoval o odvolání žalobce proti rozhodnutí GFŘ ze dne 27. 7. 2017, které bylo vydáno v rámci nařízeného přezkumného řízení, zahájeného dne 27. 5. 2011 rozhodnutím GFŘ č. j. 13001/11-3211-010212, předmětem přezkumu bylo rozhodnutí FŘ ze dne 9. 2. 2010 č. j. 1482/10-1300-101206. Tímto rozhodnutím byl zrušen dodatečný platební výměr z důvodu uplynutí lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, vydaný v rozporu s § 46 zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný tedy rozhodoval jako odvolací orgán v rámci vedeného přezkumného řízení, v němž je posuzován soulad přezkoumávaného rozhodnutí s právními předpisy.
41. Po uplynutí lhůty pro stanovení daně zaniká pravomoc správce daně stanovit daň pro dané zdaňovací období. Nemožnost stanovit daň v sobě zahrnuje nemožnost snížit či zvýšit stanovenou daň tak, jak byla dosud stanovena (podle § 141 odst. 1 daňového řádu jde o tzv. poslední známou daň). Poslední známá daň se okamžikem uplynutí lhůty pro stanovení daně stává nezměnitelnou a definitivní částkou odpovídající daňové povinnosti daňového subjektu bez ohledu na to, že pozdější zjištění může ukázat jiný výsledek. Uplynutím uvedené lhůty končí daňové řízení v nalézací rovině. Uplyne-li marně prekluzivní lhůta, správce daně musí k jejímu uplynutí přihlížet z úřední povinnosti. Obdobnou povinnost pro soud rozhodující ve správním soudnictví dovodil Ústavní soud: „*pokud zákon výslovně stanoví, že k určité skutečnosti se přihlédne i bez návrhu, stíhá tato povinnost nejen správní orgán, ale i správní soud*“ (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2008 sp. zn. II. ÚS 1464/07). K prekluzi subjektivního veřejného práva na vyměření či doměření daně dochází marným uplynutím uvedené lhůty. Následkem je zánik samotného subjektivního práva, přičemž k tomuto následku se přihlíží z úřední povinnosti a nelze mu poskytnout ochranu.

42. Soud se ztotožňuje se žalovaným, který nemohl do řízení zasahovat a žalobci tak doměřit předmětnou daň, nebyl k tomuto ani věcně příslušný. Žalované Ministerstvo financí je ústředním orgánem státní správy pro oblast působnosti orgánů finanční správy (§ 4 odst. 1 zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České socialistické republiky, ve znění pozdějších předpisů), není však podle zákona o finanční správě ve spojení s daňovým řádem příslušné k výkonu správy daní, na rozdíl od orgánů finanční správy (podle § 1 odst. 1 a 2 zákona o finanční správě). Jinými slovy, žalovaný ani nedisponuje pravomocí stanovit daň. Žalovaný mohl postupovat pouze tak, jak mu umožňuje zákon, tedy v mezích svých zákonných pravomocí. Vzhledem k tomu, že v řízení nebylo možno z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně pokračovat, nezbylo žalovanému než rozhodnout tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí. S postupem žalovaného, v jehož důsledku bylo zastaveno nařízené přezkumné řízení podle ustanovení § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, se soud ztotožňuje, neboť uplynutí lhůty pro stanovení daně lze nepochybně považovat za zákonný důvod, pro nějž nelze v přezkumném řízení dále pokračovat. Výslednou procesní situací je zrušení dodatečného platebního výměru. S ohledem na prekluzivní lhůtu se soud námitkou tzv. konkludentního stanovení daně, jak namítal žalobce, nemohl zabývat. K poukazu žalobce ohledně částečného spoluzavinění uplynutí prekluzivní lhůty soud uvádí, že žalobce, který podal dodatečné daňové přiznání na samém konci subjektivní lhůty a následně nereagoval na výzvu správce daně shora popsanou, si mohl být vědom omezení subjektivní lhůtou. Zákonodárce stanovil možnost opakovaně proti rozhodnutím orgánů finanční správy podávat opravné prostředky, čehož vždy žalobce využil. Přes atypický průběh řízení i s ohledem na plynutí času mohl žalobce těžko předem kalkulovat s tím, že v řízení uplyne prekluzivní lhůta, již ani nesporně.
43. K otázce aplikace Nálezu ÚS na právě projednávaný případ, soud dodává, že jej nepovažuje pro danou věc příslušným. Ústavní soud v tamním řízení rozhodoval o ústavní stížnosti, již stěžovatel zpochybnil závěr správce daně a správních soudů v řízení o vrácení vratitelného přeplatku a přiznání příslušného úroku z přeplatku. Stěžovatel požadoval vrácení přeplatku, který měl vzniknout tím, že došlo ke konkludentnímu vyměření daně v souladu s podaným daňovým přiznáním. Správce daně tedy v řízení předešlém Nálezem ÚS rozhodoval o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku a měl tak posoudit, zda tento přeplatek vznikl, respektive zda vznikl v důsledku tzv. konkludentního stanovení daně. Jedná se tudíž o zcela odlišný předmět řízení než v souzené věci. Posouzení existence podmínek vymezených Nálezem ÚS pro konkludentní stanovení daně, respektive pro fikci vydání platebního výměru a jeho doručení, není totožné s předmětem přezkoumávaného řízení vedeného žalovaným.
44. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
45. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, který náklady nepožadoval, a žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

Praha 4. června 2021

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu