



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Miroslavy Honusové, ve věci

žalobce: **J. K.**
bytem X
zastoupen Mgr. Hanou Erbsovou, advokátkou
sídlem Klicperova 1266/1, 500 03 Hradec Kralové

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2020, č. j. 19696/20/5200-10421-701962,
ve věci daně z příjmů fyzických osob,

takto:

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

Odůvodnění:

Žalobní body:

1. Žalobce se žalobou, doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 21. 7. 2020, domáhal přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2020, č. j. 196969/20/5200-10421-701962 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 12. 2029, zastavující řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015, a napadené rozhodnutí bylo potvrzeno.
2. Žalobce uvedl, že podal dne 25. 6. 2019 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 na daň nižší, v němž jako den zjištění důvodů pro jeho podání uvedl datum 20. 5. 2019. Žalobce totiž v květnu 2019 zjistil nové informace o pořizovacích cenách cenných papírů nakoupených v roce 2015, z jejichž prodeje obdržel v roce 2015 příjmy uváděné v daňovém přiznání dne 25. 5. 2016. Jakmile daňový poradce vyhodnotil tyto informace, které mu žalobce předal v květnu 2019 poté, co je obdržel od zahraniční banky, tak, že odůvodňují podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, žalobce je podal. Podal rovněž dodatečné daňové přiznání na daň nižší za rok 2016 a na daň vyšší za rok 2017, rovněž z důvodu této nové informace o pořizovacích cenách cenných papírů. Správce daně však řízení na základě dodatečného daňového přiznání na daň nižší zastavil pro opožděnost, neboť bylo podáno po uplynutí subjektivní lhůty podle § 141 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“); vyšší daň za zdaňovací období roku 2017 doměřil dodatečným daňovým výměrem. Postup správce daně a žalovaného, který se s ním ztotožnil, považuje žalobce za nesprávný.
3. Podle názoru žalobce je pro počátek běhu lhůty k podání dodatečného daňového přiznání rozhodnutý až okamžik, kdy daňový subjekt získá vědomost o tom, že jeho poslední známá daň byla stanovena nesprávně, nikoliv již okamžik, kdy daňový subjekt získá jednotlivou dílčí informaci, která by mohla mít vliv na výši jeho daně, kterou je však třeba nejprve vyhodnotit v celkovém kontextu. Z tohoto hlediska je tedy nerozhodné, kdy žalobce přesně obdržel jednotlivé dílčí informace, a správce daně i žalovaný postupovali nesprávně a v rozporu se smyslem a účelem ustanovení § 141 daňového řádu, když za okamžik zjištění, že poslední známá daň nebyla stanovena správně, považovali u žalobce již období, v němž podle jejich názoru obdržel jednotlivé dílčí informace, které mohly vyvolat pochybnost o správnosti stanovené daně.
4. Podle žalobce prekluzivní povaha lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší není daňovým řádem výslovně stanovena. Jde o lhůtu pořádkovou, nikoli prekluzivní, když i k dodatečnému daňovému přiznání na vyšší daň je lhůta toliko pořádková. Prekluzivita lhůty by musela být vyjádřena nepochybně a jasně zákonem, což není (in dubio mitius). Nebyl zde zákonný důvod pro zastavení řízení.
5. Až do uplynutí lhůty určené v § 148 daňového řádu trvá povinnost správce daně zjistit a stanovit předmětnou daň správně, a pokud by nemohl vést řízení o dodatečném daňovém přiznání, byl by správce daně povinen v tomto smyslu dále konat a doměřovací řízení zahájit z moci úřední. Právo žalobce na správné vyměření daně trvá po celou dobu běhu lhůty pro stanovení daně.

Stanovisko žalovaného:

6. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. K žalobní námitce počátku běhu subjektivní lhůty uvedl, že okamžikem zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového

přiznání je okamžik, kdy nastaly takové objektivní okolnosti, ze kterých žalobce mohl důvodně předpokládat nižší daň. Podle žalovaného v tomto ohledu nelze akceptovat tvrzení žalobce, že běh subjektivní lhůty by měl začít běžet až ode dne, kdy mu daňový poradce sdělil skutečnost, že by měl podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší. Je totiž zcela v zájmu daňového subjektu, aby podklady, které mohou potencionálně vést ke změně daňové povinnosti, po jejich obdržení, buďto sám vyhodnotil, anebo neprodleně předal jinému profesionálnímu zástupci tak, aby dodržel subjektivní lhůtu. K charakteru lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší žalovaný uvedl, že prekluzivní charakter subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu, byť vystavěné na zákoně o správě daní a poplatků, kterou lze s ohledem na obdobnost ustanovení § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zsdp“), a ustanovení § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu vztáhnout i na zde posuzovanou věc; konkrétně žalovaný odkázal na rozsudky č. j. 5 Afs 75/2005-65 ze dne 18. 7. 2006, č. j. 7 Afs 158/2005-73 ze dne 5. 9. 2006 a č. j. 7 Afs 219/2015-22 ze dne 30. 9. 2015, a dále na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 134/2018 – 36 ze dne 28. 4. 2020.

7. Žalobci podle žalovaného nelze přisvědčit ani v tom, že by ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, zakotvující obecný cíl správy daní, správce daně zavazovalo v případě zmeškání subjektivní lhůty dle § 141 odst. 1 a 2 d. ř. k zahájení doměřovacího řízení z moci úřední. Podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší je právem daňového subjektu. V případě, že tohoto veřejného subjektivního práva ve lhůtě nevyužije nebo tak učiní opožděně, není správce daně povinen nahrazovat pasivitu či opožděnou aktivitu daňového subjektu zahájením doměřovacího řízení z moci úřední.

Posouzení krajským soudem:

8. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

Zjištění ze správního spisu:

9. Žalobce podal dne 25. 5. 2016 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015, na základě kterého, po provedeném postupu k odstranění pochybností, správce daně vyměřil žalobci daň dne 11. 11. 2016 platebním výměrem, doručeným zástupce žalobce dne 15. 11. 2016.
10. Dne 25. 6. 2019 podal žalobce dodatečné daňové přiznání na nižší daň. V něm uvedl, že 20. 5. 2019 zjistil, že díky kursovým rozdílům mezi Kč a USD, ve kterém obchodoval s cennými papíry ve Švýcarsku, vydělal na jejich prodeji jiné částky, než ze kterých přiznal daň, což mělo ve zdaňovacím období roku 2015 ten důsledek, že daň by měla být nižší. Zjištění, která jsou podkladem pro podání dodatečného daňového přiznání, jsou nové bankovní výpisy banky UBS Switzerland AG, Zürich, Švýcarsko, které žalobce obdržel v květnu 2019, ze kterých vyplynul kurzový rozdíl, který byl důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání. K výzvě správce daně následně žalobce předložil výpis portfolia za období 1. 1. 2015 až 30. 6. 2015, s datem 3. 7. 2015, opatřený údajem „produced on 4 July 2015“, včetně průvodního dopisu ze dne 30. 6. 2015 s datem tisku 3. 7.

2015. Dále výpis portfolia za období 1. 7. 2015 až 31. 12. 2015 s datem 5. 1. 2016, opatřený údajem „produced on 6 January 2016“, včetně průvodního dopisu ze dne 31. 12. 2015 s datem tisku 5. 1. 2016. K další výzvě správce daně, při zahájení daňové kontroly dne 7. 11. 2019, žalobce uvedl, že podezření na nesprávnost podaných daňových přiznání pojal někdy na začátku roku 2019, při kontrole podkladů za rok 2018, proto požádal banku o poskytnutí výpisů obchodů v původní měně, které banka poskytla v květnu 2019.

11. Uvedené vedlo správce daně k závěru, že žalobce datum zjištění skutečností, ze kterých nižší daňová povinnost vyplývá, neprokázal, že dodatečné daňové přiznání na daň nižší je nezpůsobilé pro doměření daně a řízení zahájení podáním tohoto dodatečného daňového přiznání včetně zahájení daňové kontroly zastavil dne 19. 12. 2019.
12. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal. V odvolání žalobce uvedl, že finální výpočty mu byly zaslány e-mailem od jeho daňového poradce dne 18. 6. 2019, což prokázal oním e-mailem, přičemž okamžikem zjištění nemůže být datum, ve kterém obdržel výpis transakcí s cennými papíry za rok 2015, neboť z tohoto dokumentu nelze vyčíst konečnou daňovou povinnost, ale až okamžik, kdy obdržel od svého daňového poradce aktualizovanou kalkulaci dílčího základu daně. Žalobce za rozhodné datum považoval den telefonické konzultace této skutečnosti se svým daňovým poradcem (20. 5. 2019), v odvolání pak tvrdil den dojití e-mailové informace (18. 6. 2019).
13. O odvolání, kdy žalovaný potvrdil závěry správce daně. Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce brání žalobou.

Posouzení žalobních námitek:

14. Podle § 141 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu: *[z]jistí-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. Podle odstavce druhého, [d]aňový 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 pravomocně stanovena v nesprávné výši.*
15. Jak vyplývá ze shora uvedených zjištění, která nejsou žalobcem v žalobě rozporována, žalobce za okamžik zjištění v průběhu daňového řízení, uvedl tři okamžiky, 1. den 20. 5. 2019, kdy mu měly být doručeny „nové“ bankovní výpisy, a/nebo kdy situaci telefonicky konzultoval se svým daňovým poradcem, 2. počátek roku 2019, kdy o správnosti daňových tvrzení pojal pochybnosti, aniž by blíže vysvětlil na základě čeho, 3. den 18. 6. 2019, kdy od svého daňového poradce obdržel e-mailem novou kalkulaci daňové povinnosti. Za stěžejní nakonec považoval právě poslední datum, neboť tím se završil myšlenkový proces vedoucí k závěru o chybně přiznané daňové povinnosti, což podle žalobce odpovídá zákonné dikci „zjistí – li“. Žalovaný nepovažoval toto datum za prokázané, když naopak z předložených výpisů má ve shodě se správcem daně za to, že žalobce „nový výpis“, který však není prostým výpisem, ale zprávou banky, která po skončení kalendářního roku informuje klienta o obchodování s cennými papíry, a který byl vydán 5. 1. 2016, obdržel po jeho vydání a nikoliv až v květnu 2019. Žalovaný zdůraznil, že běh subjektivní lhůty nemůže být stanoven libovolně, ale v návaznosti na konkrétní důvod objektivní povahy, který je povinen prokázat daňový subjekt podle § 92 odst. 3 daňového řádu, a uzavřel, že žalobce neprokázal zjištění důvodů pro dodatečné daňové přiznání až 20. 5. 2019.

16. Krajský soud se s tímto posouzením ztotožňuje. Okamžik, od kterého běží subjektivní lhůty, nelze vykládat čistě v mentální rovině, tedy jako moment, kdy daňový subjekt uzavřel svůj myšlenkový pochod ohledně výše daňové povinnosti, neboť takový okamžik je zcela neurčitelný, závislý na vlastnostech a schopnostech každého konkrétního daňového subjektu. Nadto takový způsob chápání by vybočoval z pojetí okamžiku počátku běhu lhůty, jak je judikaturou chápán v ostatních subjektivních lhůtách.
17. Daňový řád pojí s uplynutím subjektivní lhůty například možnost podat obnovu řízení v § 118 odst. 2 daňového řádu takto: *[p]odle § 118 odst. 2 daňového řádu lze návrh na povolení obnovy řízení podat do 6 měsíců ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení.* Výklad, od kdy tato subjektivní lhůta počíná běžet, podal Nejvyšší správní soud mj. v rozsudku č. j. 7 Afs 125/2018 – 35 ze dne 2. května 2019, kde za naplnění pojmu „dozvěděl se“ považoval seznámení daňového subjektu se skutečnostmi, které umožňují seznat důvody obnovy, když uvedl „[p]okud stěžovatel za důvod pro podání návrhu na obnovu řízení označil skutečnost, že DPH za stejná zdaňovací období mu byla doměřena se zohledněním těchto nových dokladů, je nutno poukázat na to, že při posuzování daňové účinnosti nákladů a oprávněnosti uplatnění daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění se vychází z různých hmotněprávních předpisů, a nelze proto automaticky předjímat absolutní rovnost mezi daňovou účinností nákladů a oprávněností uplatňování nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění. Začátek běhu subjektivní lhůty proto nelze stanovit na den 5. 12. 2014, kdy bylo stěžovateli doručeno rozhodnutí o odvolání ve věci DPH. Stěžovatel o existenci doplněných dokladů (a tedy i o tvrzené nepravdivosti původních dokladů) věděl již od počátku daňového řízení (smlouva o reklamě a propagaci je z roku 2008), avšak v řízení ohledně daně z příjmů neunesl dle rozhodnutí OFŘ důkazní břemeno, což nemůže být zhojeno obnovou řízení“.
18. Podobný výklad zaujal Nejvyšší správní soud v případě subjektivní lhůty pro podání žaloby proti nezákonnému zásahu, upravené v § 84 odst. 1, první věta, s. ř. s. takto: *žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu.* Podle závěru Nejvyššího správního soudu přijatého v rozsudku č. j. 7 As 155/2015-160 ze dne 21. 11. 2017, se za okamžik, kdy se adresát dozvěděl o nezákonném zásahu, považuje „(...) okamžik, kdy se do sféry žalobce dostanou takové informace, na jejichž základě mohl seznat, v čem jednání veřejné správy, jež má být nezákonným zásahem, spočívá a že je zaměřeno proti němu. Povědomost o protiprávnosti, tedy znalost práva, není v tomto kontextu podstatná“.
19. Podle názoru krajského soudu je nutno v nyní posuzované věci pojem *zjistí – li* vykládat ve stejném smyslu, jako pojem *dozvěděl se*, když se tyto pojmy významově z podstatné části překrývají, tedy jako okamžik, kdy se do dispozice žalobce dostaly informace, na jejichž základě mohl seznat, že původně tvrzená daňová povinnost byla tvrzena nesprávně, nikoliv až okamžik, kdy na základě těchto skutečností dospěl – za asistence daňového poradce – ke konečnému závěru o výši této nové daňové povinnosti. Při zjišťování počátku běhu subjektivní lhůty proto nelze vycházet z toho, kdy si žalobce uvědomil, že by mohl nárokovat nižší daň, popř. kdy ji vypočetl, ale od okamžiku, kdy mu byly známy skutečnosti potřebné k jejímu vypočtení a nárokování nižší daně, neboť pro běh subjektivních prekluzivních lhůt obecně platí, že počínají běžet okamžikem, kdy se ten, kdo je lhůtou ve svém právním jednání omezen, dozví o skutkových okolnostech v takovém rozsahu, který mu umožní dané právní jednání uskutečnit (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 As 11/2010 - 134 ze dne 16. 4. 2010 či rozsudek č. j. 5 Aps 5/2010-293 ze dne 29. 6. 2011).

20. Daňové orgány se tedy správně zaměřily na to, kdy se žalobci do dispozice dostaly informace, které jej k závěru o změně daňové povinnosti vedly, a správně vyzvaly žalobce k tvrzení a prokázání této skutečnosti, neboť podle § 92 odst. 3 daňového řádu má k svému tvrzení důkazní povinnost právě žalobce. Uzavřel – li žalovaný, že žalobce neprokázal, že tomu tak bylo ke dni 20. 5. 2019, když žalobce tvrdil, že již na počátku roku 2019 měl o správnosti podaných daňových tvrzení pochybnosti a zprávy ohledně jeho portfolia, včetně jeho hodnocení, měl k dispozici již na počátku roku 2016, nelze závěru o uplynutí měsíční subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání vyplývající ze shora citovaného ustanovení § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu, nic vytknout. Žalobní námitka nesprávného posouzení okamžiku počátku běhu subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší tak není důvodná.
21. K otázce charakteru lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 ve spojení s odstavce 1 daňového řádu se judikatura správních soudů již opakovaně vyjadřovala, byť na půdorysu zákona o správně daní a poplatků, přičemž vzhledem k podobnosti úpravy má krajský soud za to, že z ní lze při řešení této otázky vyjít; podle § 41 odst. 1 a 4 zsdp (fragment): *[z]jistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání nebo hlášení. (...) Nestanoví-li tento nebo jiný daňový zákon jinak, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší lze podat za podmínek stanovených v odstavci 4, a to ve stejné lhůtě, která je stanovena pro dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší; účinky nastávají dnem uplynutí lhůty pro jeho podání.*
22. K otázce se již vyjádřil i zdejší soud v rozsudku č. j. 25 Af 106/2020-27 z 13. 10. 2021, ve kterém uvedl, že „možnost daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, je současně omezena subjektivní a objektivní lhůtou (srov. též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. 1 Afs 20/2006-60 ze dne 2. 8. 2007, publ. pod č. 1438/2008 Sb. r. NSS). Subjektivní lhůta končí uplynutím měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil, že daň má být nižší, než poslední známá daň. Objektivní lhůta je totožná se lhůtou pro stanovení daně (v projednávané věci činila 3 roky ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení). Žalovaný správně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 158/2005-73 ze dne 5. 10. 2006, dle něhož „nedodržení subjektivní nebo objektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání vede k zastavení řízení“.
23. Krajský soud nemá žádný důvod se od uvedeného závěru odchýlit. Subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší je podle názoru krajského soudu lhůtou pořádkovou, její zmeškání však má za následek, že po jejím uplynutí dodatečné daňové přiznání podat nelze. Žalobce měl a mohl učinit opatření, aby negativní následek zmeškání lhůty zvrátil, a využít nástrojů, které daňový řád pro případ důvodného zmeškání lhůty dává k dispozici, avšak tak neučinil. Nyní se domáhá faktického ignorování této lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání, když žalobcův výklad by její existenci učinil zcela zbytečnou. Zásada, vyjádřená v ustanovení § 1 odst. 3 daňového řádu, podle kterého *správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*, ani skutečnost, že v posuzované věci dosud neuplynula lhůta pro stanovení daně, ani akceptace pozdě podaného dodatečného daňového přiznání na daň vyšší a doměření daně vyšší za následné zdaňovací období, na uvedeném nic nemění, když nelze než konstatovat, že dokud neuplynula lhůta pro stanovení daně,

správce daně může činit kroky k jejímu stanovení, a to jak v neprospěch žalobce (doměřit daň vyšší), tak v jeho prospěch (doměřit daň nižší). Právo podat daňové přiznání na daň nižší však žalobce po uplynutí subjektivní lhůty jednoho měsíce nemá. Jestliže žalobce neměl právo podat daňové přiznání na daň nižší z důvodu uplynutí subjektivní lhůty pro jeho podání, toto podání nelze projednat a jsou splněny podmínky pro zastavení řízení o podaném daňovém přiznání podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Námitka žalobce proto rovněž není důvodná.

Závěr a náhrada nákladů řízení:

24. Žaloba tak není důvodná, a soud ji proto v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).
25. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 16. prosince 2021

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu