



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Martina Kopy a Mariana Kokeše ve věci

žalobkyně: **DVOŘÁK TRUCK – SERVIS s.r.o.**, IČO: 02461587
se sídlem Karlov 1119, 594 01 Velké Meziříčí
zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Hajdučkem
se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, 158 00 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 4. 2022, č. j. 13232/22/5200-11433-706599,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Podstata věci

1. Předmětem věci je rozhodnutí žalovaného, které bylo výsledkem prezumného řízení. Žalovaný tímto rozhodnutím potvrdil závěry finančního úřadu, že konkludentní platební výměr, který vedl k vyměření daně z příjmů právnických osob za období roku 2016,

odporoval zákonu. Proto jej finanční úřad zrušil. V relevantní době totiž probíhala finanční kontrola, která vylučuje možnost vyměření daně konkludentním způsobem. Soud se proto zabýval tím, zda toto pochybení při vydání konkludentního platebního výměru zakládá také jeho nezákonnost.

II. Skutkové okolnosti a rozhodnutí správních orgánů

2. Finanční úřad pro Pardubický kraj zahájil dne 14. 3. 2017 daňovou kontrolu, jejíž předmětem byla také daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016. Daňovou kontrolu však zahájil před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového přiznání za toto zdaňovací období, tedy i před vyměření daně za dané zdaňovací období.
3. Dne 30. 6. 2017 – tedy v průběhu daňové kontroly – podala žalobkyně k Finančnímu úřadu pro Kraj Vysočina („správce daně“) řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016. Na jeho základě správce daně vyměřil žalobkyni „konkludentním“ platebním výměrem ze dne 11. 7. 2017, č. j. 1269620/17/2913-00551-706130 („konkludentní platební výměr“) daň z příjmů právnických osob ve výši 349 410 Kč.
4. Později dne 23. 1. 2019 – na základě výsledku daňové kontroly – vydal správce daně dodatečný platební výměr, kterým žalobkyni doměřil z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 vyšší o částku 694 925 Kč. Zároveň jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 138 985 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které Odvolací finanční ředitelství zamítlo dne 1. 10. 2020. Žaloba proti tomuto rozhodnutí je předmětem soudního řízení vedeného u zdejšího soudu pod sp. sn. 29 Af 64/2020.
5. V souvislosti s odvoláním podaným ve věci dodatečného platebního výměru Odvolací finanční ředitelství shledalo důvod pro nařízení přezkumu konkludentního platebního výměru. Proto dne 4. 6. 2021 podalo správcem daně podnět podle § 121 odst. 3 daňového řádu. Odvolací finanční ředitelství mělo za to, že došlo k nesprávnému vyměření daně konkludentním platebním výměrem podle § 140 odst. 1 daňového řádu, přestože probíhala daňová kontrola zahájená ještě před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2016.
6. Správce daně dne 28. 6. 2021 postoupil podnět Odvolacímu finančnímu ředitelství coby nejbližší nadřízenému správcem daně. To po předběžném posouzení dospělo k závěru, že předmětný platební výměr odporuje právním předpisům. V případě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 totiž zahájení daňové kontroly vylučovalo možnost uplatnit vyměření daně postupem podle § 140 odst. 1 daňového řádu. K vyměření daně mělo dojít až na základě řádného daňového tvrzení a výsledku daňové kontroly. Protože Odvolací finanční ředitelství shledalo podnět důvodným, nařídilo rozhodnutím ze dne 11. 8. 2021, č. j. 30670/21/5200-11433-706599 („rozhodnutí o nařízení přezkumu“), prvostupňovému správcem daně přezkoumání platebního výměru.
7. Žalobkyně se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu neúspěšně odvolala. Namítala, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 běžela ode dne zahájení daňové kontroly, tj. od 14. 3. 2017 a marně uplynula dnem 14. 3. 2020. Po tomto datu již nebylo možné nařídit přezkumné řízení. Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 27. 12. 2021, č. j. 76856/21/7100-40110-102076, ovšem zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo rozhodnutí o nařízení přezkumu. Žaloba proti tomuto rozhodnutí je předmětem

soudního řízení vedeného u zdejšího soudu pod sp. sn. 29 Af 16/2022. Krajský soud ji rozsudkem ze dne 3. 10. 2023 zamítl.

8. Po nařízení přezkumu správce daně rozhodnutím ze dne 1. 2. 2022, č. j. 94247/22/2913-00551-706130, zrušil předmětný platební výměr. Dospěl k závěru, že se daň měla vyměřit nikoli konkludentně, ale platebním výměrem podle § 139 daňového řádu na základě výsledku vyměřovacího řízení. Žalobkyně se proti tomuto rozhodnutí neúspěšně odvolala. Žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 4. 2022, č. j. 13232/22/5200-11433-706599 („rozhodnutí žalovaného“), rozhodnutí správce daně částečně změnil, ale pouze tím, že nahradil nesprávné ustanovení daňového řádu, na které odkazoval výrok rozhodnutí [§ 108 odst. 1 písm. c) žalovaný nahradil odkazem na § 123 odst. 5 daňového řádu]. Ve zbytku rozhodnutí správce daně potvrdil.

III. Žaloba

9. Žalobkyně s odkazem na § 139 odst. 1 daňového řádu namítá, že vydání platebního výměru po zahájení daňové kontroly není vadou, která by měla vést k jeho zrušení. Je jen na úvaze správce daně, jakou cestou se po podání řádného daňového přiznání vydá, pokud byla před tím zahájena daňová kontrola. Může buď vyčkat s vyměřením daně na konec daňové kontroly, anebo může vyměřit daň shodně s řádným daňovým přiznáním. Výsledek vyměření podle § 138 daňového řádu musí jen oznámit platebním výměrem, protože nelze uplatnit výjimku upravenou v § 140 odst. 1 daňového řádu pro jeho fiktivní doručení.
10. Daňová kontrola skončila již před zahájením přezkumného řízení. Neexistuje proto žádný zákonný důvod pro zrušení konkludentního platebního výměru. V daňovém řízení neplatí překážka *res iudicata* (§ 143 odst. 1 daňového řádu). Žalovaný žádný konkrétní důvod pro zrušení platebního výměru neuvedl. Platební výměr podle žalobkyně nelze zrušit proto, že nebyl dne 3. 7. 2017 doručen. Nelze uplatnit fikci doručení podle § 140 daňového řádu z důvodu zahájené daňové kontroly, která vylučuje doručování fikcí.
11. Žalobkyně také namítá, že již uplynula lhůta pro stanovení daně. Proto ani nebylo možné nařídit přezkum a tím pádem ani zrušit platební výměr. Lhůta pro stanovení daně uplynula tři roky od zahájení daňové kontroly, tj. dne 14. 3. 2020. Žalobkyně v tomto ohledu odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech *Česká síť* a *Fitness Pro*. Žalobkyně nesouhlasí s výkladem žalovaného, který se opírá o § 38r zákona o daních z příjmů. Poukazuje na to, že Finanční úřad pro Jihomoravský kraj vyměřil žalobkyni rozhodnutím z dubna 2014 daňovou ztrátu za zdaňovací období 2013. Tu žalobkyně uplatnila jako položku snižující základ daně za zdaňovací období 2014. Daňovou ztrátu lze jako odčitatelnou položku uplatnit pouze jednou. Žalobkyně ji proto nemohla uplatnit za zdaňovací období 2015 a 2016.
12. Žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015–74 (a na další navazující judikaturu), ze kterého plyne, že pro počítání lhůty pro doměření daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, není rozhodné, jestli daňový subjekt daňovou ztrátu v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, ale to, že tak podle zákona učinit může. Z toho žalobkyně dovozuje, že pokud daňovou ztrátu nemohla uplatnit v dalších zdaňovacích obdobích, nemůže se na její situaci uplatnit § 38r zákona o daních z příjmů, ale pouze § 148 daňového řádu. U daní za zdaňovací období, v nichž ztrátu coby odečitatelnou nelze uplatnit, protože už uplatněna byla, není k úpravě prodloužení obecných lhůt pro stanovení daně žádný rozumný důvod.

13. Žalobkyně nesouhlasí s názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35, který se týká výkladu § 38r zákona o daních z příjmů. Plyne z něj, že pro délku lhůty pro stanovení daně je rozhodná skutečnost, která stojí na počátku běhu této lhůty (možnost odečíst daňovou ztrátu). Nelze ji přizpůsobovat skutečností, které mohou fakticky nastat teprve v jejím průběhu, a které nadto poplatník může posléze legitimně zpětně měnit (mimo jiné z důvodu jeho možnosti zpětné korekce vlastního původního tvrzení ohledně daňové ztráty, kterou je následně nutné promítnout v navazujících zdaňovacích obdobích). Podle žalobkyně jsou závěry Nejvyššího správního soudu chybné. Pokud poplatník uplatní daňovou ztrátu jako odečitatelnou položku v prvním zdaňovacím období, ve kterém tak může učinit, lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání trvá až do pátého roku. Daňovému subjektu poskytuje dostatečný časový prostor pro dodatečnou změnu svého daňového tvrzení v roce. Pokud poplatník k důsledku své volby odečíst ztrátu v prvním roce přichází o možnost ji uplatnit v posledním z pěti let, pak v tom nelze spatřovat nespravedlnost, protože jde jen o důsledek jeho volby.
14. Úvaha Nejvyššího správního soudu, že není možné, aby se jednou rozběhlá prekluzivní lhůta zkrátila jen v důsledku právního jednání jedné ze stran právního vztahu, se míjí s konstrukcí § 148 daňového řádu. K takovému zkrácení dochází zcela pravidelně například tím, že daňový subjekt nepodá dodatečné přiznání na daň nižší, ačkoliv by mohl, nebo vezme zpět žalobu v řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

15. Žalobkyně naznačuje, že platební výměr ob stojí i v případě jeho vydání po započítání daňové kontroly. Žalovaný jej měl toliko doručit a daň dále případně doměřit. Takto ale správce daně nemohl postupovat. Vyměřit daň lze v souladu s § 143 odst. 1 daňového řádu pouze jednou. Správce daně měl v rámci vyměření daně přihlídnout nejen k řádnému daňovému tvrzení podanému po zahájení předmětné daňové kontroly, ale rovněž k výsledku daně daňové kontroly, což při vydání platebního výměru neučinil.
16. Obsah zrušeného platebního výměru vyhovuje pouze kritériím pro konkludentní platební výměr ve smyslu § 140 daňového řádu. Takovýto platební výměr správce daně nemohl žalobkyni doručit, jako by se o konkludentní platební výměr nejednalo. Neobstojí ani námitka, že pokud platební výměr žalobkyni nebyl doručen, nelze jej přezkoumat a tím pádem ani zrušit v rámci přezkumného řízení. Přezkum se coby mimořádný opravný prostředek neomezuje pouze na oznámená či pravomocná rozhodnutí.
17. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou uplynutí lhůty pro stanovení daně. Tato námitka nemá pro posouzení věci žádnou relevanci. Ustanovení § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu upravuje jen lhůtu pro zrušení daného rozhodnutí v přezkumném řízení, nikoli lhůtu pro nařízení přezkumného řízení. Námitky uplynutí lhůty zde proto nemají místo. Lhůta pro zrušení rozhodnutí v již nařízeném přezkumu se neomezuje lhůtou pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2010, č. j. 1 Afs 97/2008-88).
18. Pokud jde o polemiku s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 191/2021-35, nelze jej vykládat způsobem, jakým to činí žalobkyně. Právní názor Nejvyššího správního soudu je podle žalovaného třeba vykládat tak, že by neměly mít na lhůtu pro stanovení daně vliv úkony, které nedefinuje v § 148 daňového řádu. Dají se navíc v budoucnu měnit, např.

dodatečným daňovým tvrzením. Ve vztahu k úkonům v soudním řízení se vždy bude jednat o určité specifikum. Dané skutečnosti se v něm staví. Mimo působnost orgánů finanční správy a částečně i mimo působnost daňově právních předpisů.

19. Uplatněním daňové ztráty v prvním roce a vlivem této skutečnosti na běh lhůty pro stanovení daně se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48. Potvrdil, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla ztráta, skončí po uplynutí lhůty pro stanovení daně týkající se posledního (pátého) zdaňovacího období, v němž mohl daňový subjekt ztrátu uplatněna, ať už daňový subjekt daňovou ztrátu fakticky uplatnil v kterémkoliv z těchto pěti zdaňovacích období.

V. Jednání před soudem

20. Dne 3. 10. 2023 proběhlo ve věci jednání. Zástupce žalobkyně zdůraznil zejména námitku nedoručení platebního výměru. Ve zbytku odkázal na písemnou podobu žalobu. Na písemné vyjádření k žalobě poté odkázala i zástupkyně žalovaného. Žádná ze stran neměla důkazní návrhy, proto soud neprováděl dokazování. Zástupce žalobkyně i zástupkyně žalovaného následně vznesli své závěrečné návrhy. Soud po nich přerušil jednání za účelem porady senátu a přípravy rozsudku, který téhož dne vyhlásil.

VI. Hodnocení věci

21. Žaloba **není důvodná**.
22. Žalobkyně vznáší dva okruhy námitek. První z nich se týká toho, že zde nebyl důvod pro zrušení platebního výměru, protože správci daně nic nebránilo doměřit daň na základě výsledku daňové kontroly. Druhý z nich souvisí s namítaným uplynutím lhůty pro vyměření daně.
23. Žalovaný má ovšem pravdu, že námitky týkající se uplynutí lhůty pro vyměření daně nijak nesouvisí s předmětem tohoto řízení. Žalobkyně jimi primárně namítala nemožnost zahájit přezkumné řízení. Tyto námitky proto mají své místo v žalobě, kterou žalobkyně podala proti rozhodnutí o nařízení přezkumu, protože § 122 odst. 3 daňového řádu umožňuje nařídit přezkum rozhodnutí o stanovení daně, pouze dokud neuplynula lhůta pro její stanovení. Pro přezkum zákonnosti rozhodnutí, které je výsledkem tohoto přezkumného řízení, však otázka případného uplynutí této lhůty význam nemá. Krajský soud se navíc s uvedenou námitkou vypořádal v rozsudku ze dne 3. 10. 2023, č. j. 29 Af 16/2022-40, kterým tuto žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že lhůta pro vyměření daně v tomto případě neuplynula a přezkumné řízení bylo možné zahájit.
24. Důvodem zrušení platebního výměru bylo porušení § 140 odst. 1 daňového řádu správcem daně při vyměření daně z příjmů právnických osob žalobkyni konkludentním platebním výměrem, přestože na totožné dani za totožné zdaňovací období probíhala daňová kontrola.
25. Problém zde konkrétně vznikl tím, že správce daně zahájil daňovou kontrolu zdaňovacího období 2016 dříve, než uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání za toto období. Správce daně ve svém rozhodnutí o zrušení platebního výměru poukazuje na to, že daňovou kontrolu lze výjimečně zahájit před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového přiznání. V takovém případě se ale musí daň *vyměřit* na základě řádného daňového přiznání a výsledku daňové kontroly. Správce daně proto v případě žalobkyně nemohl vyměřit daň konkludentně podle § 140 odst. 1 daňového řádu. Měl nejprve počkat na výsledek daňové kontroly a daň vyměřit podle § 139 daňového řádu.

26. Podle § 140 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 platilo: „Neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu.“ V aktuálním znění toto ustanovení výslovně zmiňuje vedle postupu k odstranění pochybností i daňovou kontrolu. I předchozí znění se ale vykládalo tak, že výjimku z možnosti konkludentního vyměření daně je analogicky třeba vztáhnout i na daňovou kontrolu zahájenou před vyměření daně, jelikož i ta má stejné účinky na vyměření daně jako postup k odstranění pochybností (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv. *Daňový řád. Komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 514).
27. Obdobně i důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., který novelizoval § 140 odst. 1 uvádí, že „se navrhuje zpřesňující úprava, která zohledňuje skutečnost, že platební výměr je v daném případě oznamován daňovému subjektu nejen v případě, že byl zahájen postup k odstranění pochybností, ale tím spíše v případě, že byla zahájena daňová kontrola [...]. Tato skutečnost je v současnosti nesporná a navržená změna tedy pouze formálně potvrzuje stávající stav v zájmu vyšší právní jistoty adresátů normy.“
28. Pokud tedy správce daně vyměřil daň konkludentně v době, ve které na stejné zdaňovací období probíhala daňová kontrola, postupoval v rozporu se zákonem. Otázkou však je, zda se jedná o natolik závažnou vadu, pro kterou je nutné konkludentní platební výměr zrušit.
29. Žalobkyně se domnívá že nikoli. Poukazuje zejména na to, že správce daně mohl ve lhůtě pro stanovení daně opětovně daň doměřit, neboť podle § 143 odst. 1 daňového řádu při stanovení daně neplatí překážka *res iudicata*.
30. Podle druhé věty § 143 odst. 1 platí, že právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměřením na překážku. Správce daně tedy může doměřit daň po jejím vyměření. Daň za stejné zdaňovací období ale nelze opakovaně vyměřit.
31. Žalobkyni nelze dát za pravdu, že správce daně má na výběr, jakým způsobem vyměří daň – zda počká na výsledek daňové kontroly anebo zda přistoupí ke konkludentnímu vyměření daně. Správce daně má především povinnost postupovat tak, aby došlo ke správnému zjištění a stanovení daně. Pokud v případě zahájení daňové kontroly daňový řád vylučuje možnost vydat platební výměr konkludentně, postup správce daně, který daň přesto tímto způsobem vyměří, aniž by znal její skutečnou výši nebo výsledek daňové kontroly, jednoduše odporuje zákonu. V situaci, jaká nastala v tomto případě, mělo k vyměření daně dojít až po provedení daňové kontroly.
32. Vydáním konkludentního platebního výměru však správce daně znemožnil vydání platebního výměru, který by zohledňoval výsledek daňové kontroly. Zároveň výsledkem daňové kontroly za zdaňovací období roku 2016 nemohlo být ani doměřením daně. Právě z toho důvodu, že k zahájení daňové kontroly došlo dříve, než uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání. Daňová kontrola by proto v takovém případě mohla vést pouze k vyměření daně. Tomu ale bránil existující konkludentní platební výměr. Proto aby správce daně mohl vyměřit daň na základě výsledku daňové kontroly, bylo nejprve nutné konkludentní platební výměr zrušit a následně daň vyměřit.
33. Konkludentní vyměření daně za zdaňovací období, ve kterém probíhala daňová kontrola, proto představovalo vadu, pro kterou bylo nutné platební výměr zrušit v přezkumném řízení.

34. Pokud jde o námitku žalobkyně, že jí platební výměr nebyl doručen, pak je třeba navázat na to, co již soud uvedl v rozsudku ze dne 3. 10. 2023, č. j. 29 Af 16/2022-40. Pokud lze přezkoumat jakékoliv rozhodnutí nezávisle na tom, zda se daňovému subjektu oznamuje nebo ne – přičemž konkludentní výměr se neoznamuje z povahy věci, že je konkludentní (§ 140 odst. 1 věta první daňového řádu) – pak je samozřejmé, že ho lze v přezkumném řízení i zrušit. Jestliže by argumentace žalobkyně byla důvodná, pak by ve výsledku ani nebylo možné „odstranit“ chybný konkludentní platební výměr, který „blokuje“ zákonné vyměření daně, jako se tomu stalo v okolnostech této věci.
35. Žalobní námitky jsou proto nedůvodné. Správce daně a žalovaný učinili rozhodli po právu.

VII. Závěr a náklady řízení

36. Soud pro nedůvodnost žalobních námitek žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 soudního řádu správního).
37. Neúspěšná žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly (§ 60 soudního řádu správního).

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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 3. 10. 2023

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu