



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **Real Walter, a. s.**
sídlem Novoveská 95, Mariánské Hory, 709 00 Ostrava

proti
žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/3, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2019 č. j. 24726/19/5200-11431-706012
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 6. 2019 č. j. 24726/19/5200-11431-706012 a rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava III. ze dne 17. 6. 2010, č. j. 94410/10/390912804401 **se zrušují.**
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2019 č. j. 24726/19/5200-11431-706012, jímž bylo způsoben specifikovaným ve výroku tohoto rozhodnutí změněno rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava III ze dne 17. 6. 2010, č. j. 94410/10/390912804401, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.4.2004 do 31.3.2005, ve výši 266.500 Kč.
2. V podané žalobě žalobce namítl primárně prekluzi práva stanovit daň, a to z pohledu běhu subjektivní i objektivní lhůty. Žalobce nesdílí názor žalovaného, že lhůta pro stanovení daně dosud neuplynula a má za to, že výkladem žalovaného byl poškozen na svých právech.
3. V další části obsáhlé žaloby žalobce namítl nesprávnost právní konstrukce správce daně a žalovaného opírající se o ust. § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“), nedostatky v dokazování (výslech navrhovaných svědků Ing. G. a Ing. K.), způsob projednání zprávy o daňové kontrole, nesrozumitelnost výroku napadeného rozhodnutí, extenzivní výklad judikatury správních soudů v souvislosti s vyhodnocením rodinných vazeb a vztahů členů statutárních orgánů, námitky proti hodnocení provedených důkazních prostředků a vyhodnocení ekonomických vazeb mezi subjekty a ekonomické spjatosti vybraných skupin členů SK. V další části žaloby žalobce vznesl námitky proti způsobu vypořádání jednotlivých odvolacích bodů žalovaným (str. 15 – 20 žaloby).
4. Žalovaný ve vyjádření předně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na obsah správních spisů. Ve vztahu ke konkrétním žalobním námitkám pak zopakoval závěry učiněné v napadeném rozhodnutí s odkazem na konkrétní pasáže jeho odůvodnění. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).
6. Krajský soud ze správních spisů pro účely přezkumu napadeného rozhodnutí zjistil, že u žalobce proběhla daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2004 do 31. 3. 2005 a na základě jejích výsledků byl správcem daně dne 17. 6. 2010 vydán dodatečný platební výměr, jímž byla žalobci doměřena daň za uvedené zdaňovací období. Na základě podaného odvolání bylo žalovaným ve věci poprvé rozhodnuto rozhodnutím ze dne 9. 12. 2010 č. j. 7553/10-1202-87662. Toto rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 7. 2010 č. j. 22 Af 17/2011 – 60, který nabyl právní moci dne 7. 10. 2013. Současně byla věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení, v němž bylo po doplnění dokazování rozhodnuto o odvolání žalobce znovu, a to rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 7. 2014 č. j. 17786/14/5000-14201-711429. Také toto rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 10. 2016 č. j. 22 Af 101/2014 – 67. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, která byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 15. 8. 2018 č. j. 10 Afs 331/2016 – 32. Na základě dalšího řízení a seznámení žalobce se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení rozhodl žalovaný o odvolání znovu napadeným rozhodnutím.

[Zadejte text.]

7. Krajský soud se v posuzované věci primárně, a to jednak na základě žalobního tvrzení a jednak také z moci úřední, zabýval otázkou, zda nedošlo k marnému uplynutí lhůty ke stanovení daně, zejména s ohledem na to, že předmětem řízení u správce daně byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2004 do 31. 3. 2005 a lhůta pro stanovení daně proto počala běžet před účinností zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“). Daňová povinnost vznikla žalobci na základě ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), které lhůty pro vyměření daně upravovalo následně:

Podle ust. § 47 odst. 1 ZSDP 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 ust. § 47 odst. 2 ZSDP 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 spraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do 10 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.

8. S ohledem na časový odstup, který nastal od počátku běhu objektivní lhůty pro stanovení daně, považoval krajský soud za účelné zabývat se prioritně během objektivní lhůty ke stanovení daně, když posouzení běhu lhůty subjektivní má význam toliko v případě, že se tato nachází v intervalu lhůty objektivní.
9. Žalovaný se se shodnou odvolací námitkou žalobce vypořádal v bodě 203 napadeného rozhodnutí s odkazem na rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2018 č. j. 3 Afs 36/2017 – 85, v němž NSS judikoval, že „*Objektivní prekluzivní lhůtu, která započala běžet před 1. 1. 2011 tak, jako v projednávané věci, je pak nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, tzn. včetně § 41 s. ř. s., jehož působnost ve věcech daní zanikla až s účinností daňového řádu. Proto je třeba vycházet z předpokladu, že i v projednávané věci je běh prekluzivní lhůty po dobu soudních řízení staven (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218).*“ Z uvedeného žalovaný dovodil, že také v posuzované věci ust. § 41 s. ř. s. způsobilo účinky stavení lhůty, jejíž běh započal za účinnosti ZSDP i v případě soudních řízení zahájených za účinnosti nového daňového řádu, a proto nový konec objektivní lhůty připadá na datum 30. 10. 2022.
10. S tímto právním vyhodnocením běhu objektivní lhůty v napadeném rozhodnutí se krajský soud neztotožňuje.
11. S ohledem na to, že lhůta pro stanovení daně počala ve vztahu k projednávanému zdaňovacímu období běžet před účinností daňového řádu, je nutné na prvním místě připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, publ. ve Sb. NSS pod č. 2676/2012, který v publikované právní větě v části II. uzavírá, že: „*Ustanovení § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve kterém je stanovena maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavět, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011; v případech, kdy maximální desetiletá prekluzivní lhůta počala*

[Zadejte text.]

běžet před účinností daňového řádu, postupuje se dle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s.“.

12. Podle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
13. Podle ust. § 148 odst. 5 daňového řádu lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odst. 1.
14. Podle § 41 s. ř. s. stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt“) lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.
15. Shora citovaný závěr rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 72/2011 následně převzala řada dalších rozhodnutí krajských soudů i NSS. Krajský soud je však toho názoru, že na nyní posuzovanou věc jej nelze vztáhnout bezvýhradně, neboť skutkově, resp. z pohledu účinnosti daňového řádu a jejího vlivu na rozhodné právní skutečnosti, se nejedná o identické okolnosti.
16. V otázce prekluze práva na stanovení daně dospěl krajský soud k následujícím závěrům.
17. Závěry přijaté v rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 72/2011 je třeba interpretovat zejména s ohledem na skutkové a právní okolnosti, za nichž byly přijaty. V označeném rozsudku NSS byla totiž řešena situace, kdy nejen lhůta pro stanovení daně započala běžet před účinností daňového řádu, ale zároveň před účinností daňového řádu byla také daňovým subjektem podána žaloba proti pravomocnému stanovení daně.
18. NSS v rozsudku sp. zn. 9 Afs 72/2011 ve vztahu k těmto okolnostem dospěl k závěru, že § 148 odst. 5 daňového řádu, jakožto ustanovení hmotněprávní povahy, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu, tedy od 1. 1. 2011. Současně však NSS zdůraznil, že tento závěr platí pouze za předpokladu, že příslušné přechodné ustanovení, tj. § 264 odst. 4 daňového řádu, nestanoví jinak.
19. Podle ust. § 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. Právní skutečnosti nově zakládající stavení 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.

[Zadejte text.]

20. Přechodná ustanovení právních předpisů upravují vztah nové právní úpravy k dřívější (dosavadní) právní úpravě a k právním vztahům, které podle ní vznikly, a to v zájmu právní jistoty a ochrany práv nabytých v dobré víře na základě předchozí právní úpravy (srov. nálezy ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997 sp. zn. Pl. ÚS 21/96).
21. NSS v rozsudku sp. zn. 9 Afs 72/2011 dále upřesnil, že přechodné ust. § 264 odst. 4 daňového řádu je obecně postaveno tak, aby pravidla daňového řádu mohla být využita i pro hmotněprávní lhůty, které začaly běžet před účinností nové právní úpravy, avšak dosud neskončily. Současně však přechodné ustanovení stanoví, že některé právní skutečnosti, resp. jejich účinky mají být posuzovány dle dosavadních předpisů.
22. Dále se NSS zabýval otázkou, zda se běh prekluzivní lhůty započaté před účinností daňového řádu bude posuzovat podle § 148 odst. 5 daňového řádu, či zda se bude posuzovat podle dosavadních předpisů. V tomto směru pak dospěl k závěru, že přechodné ust. § 264 odst. 4 daňového řádu je nutno vyložit tak, že *v souladu s jeho větou třetí se účinky soudního řízení zahájeného před účinností daňového řádu posuzují podle dosavadních předpisů, tj. včetně ustanovení § 41 s. ř. s. Mezi právní skutečnosti předpokládané přechodným ustanovením § 264 odst. 4 větou třetí daňového řádu lze nepochybně podřadit i soudní řízení zahájené na základě žaloby. Podání žaloby totiž představuje právní úkon, který je výkonem práva a jako takový je právní skutečností spočívající ve volném chování, s nímž právní norma spojuje vznik určitých právních následků (účinků).*
23. Z uvedené citace rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 72/2011 tedy jednoznačně vyplývá, že závěr o tom, že „*Ustanovení § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve kterém je stanovena maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavět, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011; v případech, kdy maximální desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet před účinností daňového řádu, postupuje se dle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s.*“ byl přijat v přímé souvislosti s tím, že v tehdy projednávané věci byla ještě před účinností daňového řádu podána daňovým subjektem žaloba ve správním soudnictví a bylo řešeno, zda takový úkon daňového subjektu je úkonem ve smyslu § 264 odst. 4 daňového řádu.
24. V nyní projednávané věci však byla v pořadí první žaloba proti pravomocnému rozhodnutí o stanovení daně podána dne 11. 2. 2011 (věc vedená u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 17/2011), tj. za účinnosti daňového řádu. Podle krajského soudu neexistují ani žádné jiné právní skutečnosti, které by měly vliv na běh lhůty a které by nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu. V posuzované věci je proto v souladu s přechodným ustanovením daňového řádu dle § 264 odst. 4 nutno dojít k závěru, že v nyní projednávané věci se na běh lhůty pro stanovení daně užije ustanovení § 148 daňového řádu, a to včetně jeho odstavce 5. Obdobně a na základě shodné argumentace judikoval již Krajský soud v Ostravě – pobočka Olomouc ve věci vedené pod sp. zn. 65 Af 46/2018 a krajský soud v nyní souzené věci neshledal žádné skutkové ani právní důvody k jinému postupu. Krajský soud proto uzavírá, že v projednávané věci uplynula lhůta pro stanovení daně nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku. Počátek běhu lhůty pro stanovení daně se řídí shora citovanou úpravou obsaženou v § 47 odst. 2 ZSDP, a to v návaznosti na ust. § 264 odst. 4 věty první, část za středníkem tak, že 10 letá objektivní lhůta počala běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla žalobci povinnost podat daňové přiznání, tj. od 31. 12. 2006. Nejpozději od tohoto data je ve vztahu k uvedené [Zadejte text.]

daňové povinnosti žalobce nutno počítat počátek běhu objektivní 10leté lhůty pro stanovení daně, neboť s ohledem na shora citované judikatorní závěry úprava § 148 daňového řádu vylučuje užití ust. § 41 s.ř.s.

25. Na základě uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že v posuzované věci objektivní lhůta pro stanovení daně žalobci za uvedené zdaňovací období skončila dnem 31. 12. 2016. Napadené rozhodnutí žalovaného však bylo vydáno dne 13. 6. 2019, tedy poté, co již došlo k prekluzi práva stanovit daň.
26. S ohledem na tento závěr považoval krajský soud za nadbytečné zabývat se s dalšími žalobními tvrzeními.
27. Na základě uvedené právní argumentace krajskému soudu nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit v souladu s ust. § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s pro vady řízení spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, jež mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Současně krajský soud v souladu s ust. § 78 odst. 3 s.ř.s. soud zrušil také rozhodnutí správního orgánu I. stupně, které napadenému rozhodnutí předcházelo, když s ohledem na učiněné právní závěry ani jeho existence nemůže obstát. Právním názorem, který vyslovil soud v tomto rozsudku, je žalovaný vázán (ust. § 78 odst. 5 s. ř. s.).
28. O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalobci vzniklo právo na náhradu nákladů řízení, které sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč. Soud zavázal žalovaného k úhradě těchto nákladů. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ust. § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění, ve spojení s ust. § 64 s.ř.s., neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 17. 12. 2020

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu