



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky, ve věci

žalobkyně: **JIP majetková s.r.o.**, IČ 25922858
sídlem Nad Vinným potokem 1148/4, 101 00 Praha 10
zastoupená daňovým poradcem Punktum, spol. s r.o.
sídlem Otická 758/19, P. O. BOX 29, 746 01 Opava

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

v řízení proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2018, č. j. 27122/18/5200-11435-710862

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci:

1. Žalobkyně (dále taky jako „žalobce“) se včas podanou žalobou domáhal u zdejšího soudu přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále je jako „orgán I. stupně“ nebo „správce daně“), č. j. 1221658/17/2801-

50524-609005 ze dne 7. 6. 2017 – dodatečný platební výměr na DPPO za období r. 2011 a č. j. 1221735/17/2801-50524-609005 ze dne 7. 6. 2017 – dodatečný platební výměr na DPPO za období r. 2012.

Žalobní body:

2. Žalobce v žalobě sporuje výklad ust. § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen jako „daňový řád“). Žalobce tvrdí, že lhůta pro stanovení daně byla již prekludována před vydáním žalovaného rozhodnutí, přičemž žalovaný měl tuto skutečnost ve svém rozhodnutí zkoumat a přihlédnout k ní ex offio, což neučinil. Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, podle kterého je lhůta pro stanovení daně prodloužena o jeden rok, ve zde projednávané věci konkrétně na základě § 148 odst. 2 písm. b), tím způsobem, že se o rok prodlužuje lhůta ode dne, kdy měla končit původní lhůta pro stanovení daně. Žalobce je naopak toho názoru, že prodloužená lhůta pro stanovení daně o 1 rok dle § 148 odst. 2 daňového řádu počíná běžet od chvíle, kdy došlo ke skutečnosti, která ono prodloužení způsobila [skutečnosti vyjmenované v § 148 odst. 2 písm. a) až e) daňového řádu]. Žalobce je tak toho názoru, že lhůta pro stanovení daně uplynula dne 7. 6. 2018, a ne dne 10. 7. 2018, jak tvrdí žalovaný, a tedy bylo žalované rozhodnutí vydáno již po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
3. V druhé části žaloby žalobce polemizuje nad vztahem ustanovení § 148 odst. 2 s odst. 3 daňového řádu stejného ustanovení. Dle názoru žalobce nelze aplikovat ust. § 148 odst. 2 za situace, kdy již byl aplikován odst. 3. Přesněji řečeno, žalobce namítá, že dojde-li k obnovení 3 leté lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu, nelze již tuto „obnovenou“ lhůtu prodlužovat dle § 148 odst. 2 daňového řádu. K podpoře svého tvrzení uvádí žalobce v žalobě „argument systematický“, ve kterém uvádí, že mu není známo, že by obě ustanovení byla kdy v rovině systematické vyložena Nejvyšším správním soudem, když u jiných výkladů je to běžné. Z důvodu, že zákonodárce umístil znovuoobnovení lhůty do odst. 3, má žalobce za to, „že po něm prostě už nikdy nemůže následovat možnost dalšího prodloužení/prodlužování podle odst. 2...“. Žalobce dále uvádí „argument logický“, podle kterého „odst. 2 nepřímou normuje lhůtu pro vyměření daně pro správce daně samého. Pokud se podíváme jak na důvodovou zprávu, tak na historii, tak i jen na samotný text po rozumu, pak vidíme, že zákonodárce v tam uvedených důvodech - písm. a) až e) - cílí na běžné vyměření daně. Tím, že poskytuje správci daně „navíc“ jeden rok, nepřímou říká, že za rok se prostě musí umět daň vyměřit.“ V odst. 3 jsou pak uvedeny důvody, pro který je lhůta 3 letá, která se počítá až od skutečného podání – analogie základní lhůty v odst. 1. Následně žalobce polemizuje nad obsahem metodiky k procesním aspektům daňové kontroly a uzavírá, že dle jeho názoru může k „opětovnému prodloužení o rok“ dojít pouze z důvodu uvedeného v § 148 odst. 2 písm. a). Žalobce uvádí též „argument zákonnosti“, který „vyplývá z charakteru a účelu prekluzivní lhůty jako výrazu právní jistoty, ke kterému musíme přistupovat velmi citlivě, restriktivně a v podstatě vždy v pochybnostech ve prospěch nikoli státu, ale občanů. Zde namátkou Pl. ÚS 18/14 – bod 36, 2 AfS 52/2005-99 nebo 9 AfS 72/2011-236.“ Na závěr žalobce uvádí „argument logický a mravní“, jelikož „[p]ouze zákonné rozhodnutí o odvolání může prodloužit prekluzivní lhůtu. Pokud správce daně postupuje správně procesně, pokud správně zjistí skutkový stav, nemá nejmenší důvod k tomu, aby jakkoli usiloval o další a další prodlužování prekluzivní lhůty. Jakékoli účelové prodlužování lhůt nesmí požívat právní ochrany.“

4. Žalobce tak shrnuje, že daňové orgány měly na stanovení daně 3 roky, tuto lhůtu nedodržely a došlo tak k prekluzi. Na základě výše uvedeného žalobce navrhl, aby zdejší soud rozhodnutí žalovaného zrušil. Zároveň žalobce odkázal na ust. § 78 odst. 3 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen jako s.ř.s.), a navrhl, aby zdejší soud zrušil též rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

Vyjádření žalovaného:

5. Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasil s výkladem ust. § 148 daňového řádu tak, jak jej učinil žalobce. Žalovaný je toho názoru, že ve svém rozhodnutí se výslovně prekluzí zabývat nemusel, jelikož dle jeho názoru k prekluzi nedošlo, jelikož lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o jeden rok dle § 148 odst. 2 daňového řádu tak, že k datu, ve kterém končí základní 3 letá lhůta, se připočítá onen rok navíc. Není tedy rozhodné, kdy přesně v posledních 12 měsících nastala skutečnost, která zapříčinila prodloužení lhůty dle § 148 odst. 2 daňového řádu.
6. Žalovaný se též neztotožnil s názorem žalobce, že ust. § 148 odst. 2 nelze aplikovat poté, co již došlo k aplikaci odst. 3 stejného ustanovení, přičemž odkazuje na ustálenou praxi daňových orgánů i správních soudů.
7. Závěrem žalovaný vyjádřil též nesouhlas s možným zrušením rozhodnutí správce daně, když k tomu nejsou zákonné důvody. Žalovaný proto navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Okolnosti rozhodné ve věci:

8. Daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 a zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 byla u žalobce zahájena dne 9. 7. 2014. Dne 6. 6. 2017 byla žalobci doručena Zpráva o daňové kontrole a Sdělení o ukončení daňové kontroly a dne 7. 6. 2017 byly žalobci doručeny dodatečné platební výměry (specifikované viz výše) na DPPO. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce včas odvolání dne 30. 6. 2017. Žalovaný rozhodl o odvolání dne 14. 6. 2018, toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 15. 6. 2018. Žalobce se následně obrátil na zdejší soud správní žalobou z výše uvedených důvodů.

Posouzení věci krajským soudem:

9. Předně soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

10. Nyní k samotnému přezkumu.

11. Z žalobcem podané žaloby jasně vyplývá, že jeho námitky nesměřují co do posouzení skutkového stavu věci daňovými orgány, ale jen proti posouzení běhu a konce prekluzivní lhůty pro stanovení daně daňovými orgány dle § 148 daňového řádu. Mezi stranami tedy není sporné, zda měla být na základě skutkového stavu věci žalobci daň doměřena, sporným pouze zůstává, zda došlo k prekluzi práva na stanovení daně daňovými orgány. Žalobce ani v žalobě nespornuje, že samotné dodatečné platební výměry na DPPO byly vydány před uplynutím prekluzivní lhůty (viz str. 2 žaloby). Mezi stranami tedy je sporným, zda bylo vydáno včas až žalované rozhodnutí, přičemž se názor stran liší jak v datu, kdy mělo k prekluzi dojít, tak i v možné aplikaci § 148 odst. 2 za současné aplikace odst. 3 stejného ustanovení. Takto vymezené sporné otázky zdejší soud řešil v řízení vedeném dle § 65 a násl. s.ř.s., přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
12. Krajský soud se v první řadě vypořádá s žalobcovou námitkou ohledně nemožnosti současné aplikace § 148 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu, kterou je potřeba vypořádat před tím, než se může soud zabývat tvrzenou prekluzí.
13. Dle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 daňového řádu) znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Jedná se tudíž o institut přerušení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu, přičemž začne tato lhůta běžet znovu od začátku. Na rozdíl od počátku běhu prekluzivní lhůty dle odst. 1, je zde vázán počátek „obnovené“ lhůty na úkon, který nový běh prekluzivní lhůty způsobil. Pro stanovení počátku běhu prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu je tak rozhodný den následující po dni, ve kterém k onomu úkonu došlo. Ze samotné dikce zákona nelze shledat, že by ust. § 148 odst. 3 vylučovalo prodloužení lhůty dle § 148 odst. 2 daňového řádu, jelikož odst. 3 pouze cílí na situace, kdy je původní prekluzivní doba přerušena, jelikož došlo ke skutečnostem, které zakládají její nový běh od začátku. Na rozdíl od odst. 1 a 3 stanovuje odst. 2 pouze podmínky (skutečnosti), které zakládají prodloužení prekluzivní lhůty o 1 rok, a to bez rozdílu, zda běží lhůta původní dle odst. 1 nebo lhůta „obnovená“ dle odst. 3. Tyto odstavce § 148 daňového řádu v žádném případě nevylučují svojí vzájemnou aplikaci, spíše se vzájemně doplňují a prolínají. Existuje bohatá praxe daňových orgánů, kterou posvětily i správní soudy, kde jsou instituty § 148 odst. 2 a odst. 3 společně aplikovány (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, čj. 1 Afs 362/2016 - 36, dále např. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 6. 2017, čj. 30 Af 1/2016 - 48, nebo rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 7. 2016, čj. 9 Af 53/2013 - 227). Lze odkázat též na odbornou literaturu: „Naopak zákon výslovně již stanoví rozhodný den jako počátek běhu lhůty, od něhož se lhůta přerušuje a běží nová v případě přerušení lhůty v odst. 3. K přerušení lhůty dojde, byla-li před uplynutím tříleté lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení. Přerušení lhůty znamená, že od okamžiku, kdy byl některý z uvedených úkonů učiněn, běží znovu celá 3letá lhůta (někdy se nesprávně pojem přerušení, byť tomu název napovídá, vykládá tak, že se po dobu prováděného úkonu lhůta "přerušuje" a po jeho skončení dobíhá zbytek - viz níže stavění lhůty). Zákon nevylučuje, aby v rámci této lhůty byl učiněn některý z úkonů, který může znamenat její prodloužení (viz § 148 odst. 2). Správce daně je však vždy limitován lhůtou 10 let (§ 148 odst.

5).“ (srov. komentář k ust. § 148 daňového řádu, Leges, dostupné v aplikaci ASPI). Smyslem § 148 odst. 3 totiž je, aby pro stanovení daně existoval časový prostor 3 roky i za situace, kdy byla po skončení zdaňovacího období zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení (včasné či opožděné) nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení. Ust. §148 odst. 3 je tedy ustanovení, které řeší (nový) počátek běhu prekluzivní lhůty, nikoliv však její délku jako takovou, a nelze z něj jakkoliv vyvodit nemožnost prodloužení lhůty dle §148 odst. 2 daňového řádu. Ani samotný § 148 odst. 2 daňového řádu neodkazuje na jeho výlučnou použitelnost pouze k § 148 odst. 1 daňového řádu.

14. Lze tedy uzavřít, že ustanovení § 148 odst. 3 a ustanovení § 148 odst. 2 v žádném případě nevylučují svoji současnou aplikovatelnost, naopak jsou ve vzájemné shodě a společně se prolínají a doplňují. Ve zde projednávaném případě tak došlo doručením DPV na daň z příjmů právnických osob k prodloužení prekluzivní lhůty, která započala dle § 148 odst. 3 daňového řádu běžet dne 10. 7. 2014, o 1 rok, na základě § 148 odst. 2 písm. b).
15. Zbylou spornou otázkou tedy mezi stranami zůstává, od jakého okamžiku začíná běžet onen „rok na víc“ dle § 148 odst. 2 daňového řádu. Žalobce zastává ten názor, že 1 rok, o který se prekluzivní lhůta prodlužuje, začíná běžet ode dne, kdy nastala skutečnost, na základě které k prodloužení došlo (ve zde projednávané věci doručením DPV). DPV byly žalobci doručeny dne 7. 6. 2017, žalobce tedy označil den počátku běhu 1 roku na den 7. 6. 2017 a uběhnutí prekluzivní lhůty tudíž dle jeho názoru připadlo na den 7. 6. 2018. Již zde se žalobce dopustil chyby či jen je jeho námitka účelová, když, jak již sám uvádí v žalobě, dle § 33 odst. 1 daňového řádu: *„Lhůta určená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty.“* Váže-li tedy žalobce prodloužení lhůty na určitou skutečnost a bylo-li žalobci doručeno dne 7. 6. 2017, měl žalobce správně označit za počátek běhu prodloužené lhůty den 8. 6. 2017 a konec běhu prekluzivní lhůty dnem 8. 6. 2018. Ale ani s takto určenou prekluzivní lhůtou dle § 148 daňového řádu se krajský soud neztotožňuje.
16. Dle § 148 odst. 2 daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně [§ 148 odst. 2 písm. b)]. Již z pouhé dikce zákona jasně vyplývá, že se prodlužuje lhůta pro stanovení daně (3 roky), nikoliv že od nastalé skutečnosti mají daňové orgány dle § 148 odst. 2 již pouze rok na stanovení daně. V situaci, kdy nám § 148 odst. 1 daňového řádu stanovuje lhůtu pro stanovení daně na 3 roky, prodlužuje se tato tři letá lhůta na základě § 148 odst. 2 daňového řádu o jeden rok. V nadsázce řečeno, ze 3 leté lhůty se stává lhůta 4 letá. Pro počátek běhu onoho „roku na víc“ je tedy rozhodný den, ve kterém končí standartní 3 letá prekluzivní lhůta, nikoliv den, ve kterém v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo ke skutečnosti, která založila ono prodloužení. Ustanovení § 148 odst. 2 tak fakticky přidává 1 rok ke klasické 3 leté lhůtě. Je mylné domnívat se, že se jedná o institut, který by přerušoval běh 3 leté prekluzivní lhůty a zahajoval tak běh 1 leté lhůty nové. *„Prodloužení lhůty se proto neodvívá od jednotlivého úkonu, ale až od konce původně stanovené lhůty.“* (srov. komentář k § 148 ods.2 daňového řádu, Wolters Kluwer, dostupné v aplikaci ASPI). Tento postup navíc dlouhodobě a setrvale zastávají jak daňové orgány, tak i správní soudy, když lze citovat z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2016, čj. 10 Afs 133/2016 –

37, ve kterém se uvádí: „Ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu vymezuje pojem lhůta pro stanovení daně jednoznačně. Jde o lhůtu, jež činí 3 roky, po jejím uplynutí nelze stanovit daň. Výjimky z tohoto pravidla stanoví kromě jiných i § 148 odst. 2; původní tříletá lhůta se v těchto případech jednoduše prodlouží o jeden rok. Zákon nikde v tomto ustanovení výslovně nestanoví, že by tato prodloužená lhůta měla začít běžet jinak, než jak plyne z vlastního smyslu slov v jejich vzájemné souvislosti a z jasného úmyslu zákonodárce (srov. obecné interpretační metapravidlo deklarované v § 2 odst. 2 nového občanského zákoníku), tj. že po uplynutí původních tří let se lhůta prodlouží o další jeden rok. Toto ustanovení tak nevzbuzuje žádné pochybnosti ohledně své srozumitelnosti, a dokonce ani nevyvolává potřebu výkladu (ve smyslu staré zásady, podle níž jasná slova nepotřebují výklad: *In claris non fit interpretatio*).“ (dále srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, čj. 6 Afs 334/2017 – 39, dále rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2018, č. j. 2 Afs 205/2016 – 49). Zdejší soud tak nevidí jediný důvod vydávat se cestou nového „inovativního“ výkladu § 148 daňového řádu žalobce, který je jen účelovým a odchýlit se tak od ustálené praxe soudů ve správním soudnictví.

17. Ve zde projednávaném případě byla u žalobce zahájena daňová kontrola dne 9. 7. 2014, běh 3 leté prekluzivní lhůty tak začal dle § 148 odst. 3 daňového řádu dne 10. 7. 2014, tedy den následujícím po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty (§ 33 odst. 1 daňového řádu), a uplynout měl dne 10. 7. 2017. Žalobci byly dne 7. 6. 2017 doručeny DPV na daň z příjmů právnických osob, tedy v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty ke stanovení daně. Na základě této skutečnosti došlo dle § 148 odst. 2 písm. b) k prodloužení 3 leté lhůty o jeden rok, tedy do 10. 7. 2018. Žalované rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 15. 6. 2018, tudíž ještě před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

Závěr a náklady řízení:

18. Krajský soud tak přezkoumal žalobcem napadené rozhodnutí dle § 65 a násl. s.ř.s., vypořádal se s žalobcovou argumentací a dospěl k závěru, že žalobní námitky nebyly důvodné.
19. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
20. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s.ř.s., přičemž neúspěšný žalobce právo na náhradu nákladů řízení neměl a úspěšnému žalovanému náklady dle obsahu spisu nevznikly.

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 nejbližší 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.

Pardubice 30. ledna 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu