



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka ve věci

žalobce: **EKOL, spol. s r.o.,**
sídlem Křenová 65, Brno
zastoupen JUDr. Ludvíkem Ševčíkem ml., advokátem
sídlem Kobližná 47/19, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14.8.2014, č.j. 15727/14/5000-14203-711217,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14.8.2014, č.j. 15727/14/5000-14203-711217, **se ruší** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 20 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14.8.2014, č.j. 15727/14/5000-14203-711217, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 4.2.2014, č.j. 24786/14/4030-07001-710160, kterým bylo podle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), zastaveno řízení o dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010, které žalobce podal dne 21.1.2014, s odůvodněním, že lhůta pro vyměření daně za shora uvedené zdaňovací období již uplynula.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že právní názor správce daně a žalovaného není v souladu s ustálenou judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Žalobce odkazuje na znění § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), a argumentuje tak, že v případě použití tohoto ustanovení měl být akceptován výklad ve prospěch daňového subjektu (zásada *in dubio pro libertate*). Žalobce v této souvislosti poukazuje na judikaturu Ústavního soudu a na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12.1.2011, č.j. 5 Afs 15/2009-122, přičemž dovozuje, že dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2010 bylo možné podat ještě v roce 2014.
3. Žalobce dále namítá, že správce daně ani žalovaný nezohlednili § 264 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 148 odst. 3 daňového řádu, z nichž vyplývá, že lhůta pro stanovení daně započne svůj běh znovu ode dne, kdy byl úkon, způsobující přerušení této lhůty, učiněn. Pokud daňový subjekt podá daňové přiznání za zdaňovací období roku 2010 v červnu roku 2011, běží mu podle žalobce lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání až od data podání řádného daňového přiznání a skončí tedy v červnu 2014.
4. Z výše uvedených důvodů se žalobce domáhá zrušení jak napadeného, tak jemu předcházejícího prvostupňového rozhodnutí. Na svém procesním stanovisku žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

5. Žalovaný předně odkazuje na text napadeného rozhodnutí a dále uvádí, že s účinností od 1.1.2010 odpadla údajná neurčitost ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP. Žalovaný dále vylučuje aplikaci § 148 odst. 3 daňového řádu na právě posuzovanou věc, neboť toto ustanovení je podle žalovaného aplikovatelné pouze za situace, kdy je řádné daňové tvrzení podáno opožděně. Nadto se v případě zdaňovacího období 2010 počátek běhu lhůty pro stanovení daně posuzuje podle ZSDP a nikoli podle daňového řádu. Výklad žalobce je podle žalovaného absurdní a vedl by mimo jiné k neodůvodněným rozdílům mezi subjekty, které podaly řádné daňové tvrzení včas (lhůta pro stanovení daně by započala ode dne podání znovu), a těmi, které by jej nepodaly vůbec. U nich by končila lhůta pro stanovení daně dříve, než v případě těch, které se správcem daně řádně spolupracují.
6. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před zdejší soudem. S ohledem na shora uvedené navrhl, aby soud žalobu zamítnul.

III. Průběh řízení před soudem

7. Zdejší soud již o žalobě jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 17.8.2016, č.j. 62 Af 89/2014-45, kterým žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že žalobcem citované nálezy Ústavního soudu a usnesení rozšířeného senátu (týkající se stanovení pravidla „3 + 0“ a zásady *in dubio pro libertate*) se vztahují k výkladu § 47 ZSDP ve znění účinném do 31.12.2009. Ústavní soud nálezem sp. zn. I. ÚS 1611/07 překonal dlouhodobě zastávaný právní názor, že daňová povinnost se podle tohoto znění § 47 ZSDP prekluduje po uplynutí tří let od konce roku, ve kterém daňový subjekt podal nebo měl podat daňové přiznání (pravidlo „3 + 1“), což posléze potvrdil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu zareagoval zákonodárce přijetím zákona č. 304/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, kterým znění § 47 ZSDP k datu 1.1.2010 změnil tak, aby jeho znění nevyvolávalo výkladové pochybnosti o jeho obsahu. Zmíněná legislativní změna postavila najisto okamžik počátku běhu lhůty pro stanovení (vyměření) daně a žalobce se tudíž aplikace zásady *in dubio libertate* dovolává nedůvodně. Správce daně proto správně daňové řízení zastavil.
8. Proti tomuto rozsudku podal žalobce kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl a rozsudek zdejšího soudu zrušil. Ve svém zrušujícím rozsudku ze dne 28.6.2018, č.j. 10 Afs 196/2016-25, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že zdejší soud ve svém rozhodnutí nezohlednil výjimečnou situaci u zdaňovacího období roku 2010. Podle Nejvyššího správního soudu je situace daňových povinností vztahujících se k daním z příjmů za rok 2010 zcela specifická a záměr zákonodárce ohledně těchto povinností lze pouze dovozovat. Většina daňových subjektů daňové přiznání podává, jak ostatně uvádí sám žalobce, zpravidla až na konci lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. To by v důsledku znamenalo, že většině daňových subjektů lhůta pro stanovení daně uplynula koncem března či června 2014, pokud by nenastaly jiné skutečnosti znamenající její stavení či přerušování. Jednalo by se tedy o obdobnou lhůtu, která je nyní zakotvena v § 148 odst. 1 daňového řádu. Námitka nesprávné aplikace § 148 odst. 3 daňového řádu je v projednávané věci důvodná.
9. Zdejší soud tedy posoudil důvodnost žaloby opětovně, vázán ve smyslu § 110 odst. 4 s.ř.s. právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v jeho rozsudku ze dne 28.6.2018, č.j. 10 Afs 196/2016-25.

IV. Posouzení věci

10. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
11. Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
12. Dne 29.6.2011 žalobce podal řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010, kde vykázal daňovou povinnost ve výši 3 353 021 Kč. Dne 21.1.2014 žalobce podal dodatečné daňové přiznání za výše uvedené zdaňovací období, kde vykázal nově zjištěnou daň ve výši 1 364 889 Kč, tedy o 1 988 132 Kč nižší než

byla poslední známá daň. O tomto dodatečném daňovém přiznání rozhodl správce daně tak, že žalobcem zahájené řízení zastavil s odůvodněním, že lhůta pro vyměření daně za shora uvedené zdaňovací období již uplynula. Žalovaný odvolání podané žalobcem proti rozhodnutí správce daně zamítl s tím, že relevantní právní úprava podle něho neumožňuje dvojitý výklad a tudíž aplikace zásady *in dubio pro libertate* není v dané věci namístě. Podstatou sporu je tedy otázka prekluze u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010.

13. Podle § 47 ZSDP ve znění vztahujícím se na nyní posuzovanou věc (ke dni 31.12.2010) platí, že pokud ZSDP 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.
14. 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.
15. Podle § 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.
16. Podle § 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 znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
17. Spornou právní otázku již judikatura Nejvyššího správního soudu vyřešila. Především ji vyčerpávajícím způsobem zodpověděl Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku ze dne 28.6.2018, č.j. 10 Afs 196/2016-25, v něm uvedl, že „Od 1. 1. 2011 se započatá lhůta pro vyměření daně posuzuje jako lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu, mimo jiné včetně skutečností způsobujících její přerušení podle § 148 odst. 3 daňového řádu...K přerušení lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu by v případě daně z příjmů za zdaňovací období kalendářního roku 2010 došlo, pokud by byla zahájena daňová kontrola, případně oznámena výzva k podání řádného daňového přiznání. Žalovaný i krajský soud dospěli k závěru, že přerušení běhu lhůty pro stanovení daně by způsobilo pouze opožděné daňové přiznání, čemuž však nesvědčí jazykový výklad citovaného ustanovení. Jeho účinky nejsou podmíněny tím, že by se muselo jednat o opožděné daňové tvrzení. Z gramatického výkladu daného ustanovení pouze vyplývá, že lhůta pro stanovení daně musí v době učinění řádného daňového tvrzení již běžet, protože jinak by nemohla začít běžet znovu. Je nutno připustit, že systematika daňového řádu počítá s tím, že pokud jde o daňové povinnosti od

začátku podléhající daňovému řádu, pak se může lhůta přerušit jen tehdy, pokud bude daňové přiznání podáno opožděně. Podle § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu totiž: „[L]hůta 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.“ Do doby uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení tedy lhůta pro stanovení daně ani nepočne běžet, i když již bude daňové tvrzení podáno. Tyto závěry vycházejí z konstrukce počátku běhu lhůty pro vyměření daně podle daňového řádu. Ta je však odlišná od lhůty pro vyměření daně podle zákona o správě daní a poplatků, která plynula od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (§ 47 zákona o správě daní a poplatků). Nebyla tedy svázána se lhůtou pro podání řádného daňového přiznání. Situace daňových povinností vztahujících se k daním z příjmů za rok 2010 je tedy zcela specifická a záměr zákonodárce ohledně těchto povinností lze pouze dovozovat. Jednou možností výkladu, ze které vycházel krajský soud, je nepoužití doslovného znění § 148 odst. 3 daňového řádu, pokud jde o včasná řádná daňová přiznání. Zákonodárce to však žádným způsobem nevyjádřil v textu zákona (příslušného přechodného ustanovení) ani v důvodové zprávě. V úvahu nicméně přichází i výklad, že již u těchto daňových povinností předpokládal obdobnou délku prekluzivní lhůty, která je nově pravidlem. Většina daňových subjektů daňové přiznání podává, jak ostatně uvádí sám stěžovatel, a to zpravidla až na konci lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. To by v důsledku znamenalo, že většině daňových subjektů lhůta pro stanovení daně uplynula koncem března či června 2014, pokud by nenastaly jiné skutečnosti znamenající její stavení či přerušení. Jednalo by se tedy o obdobnou lhůtu, která je nyní zakotvena v § 148 odst. 1 daňového řádu.“

18. K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud též v rozsudku ze dne 21.6.2018, č.j. 9 Afs 121/2017-37, podle něhož je konstrukce počátku běhu lhůty pro vyměření daně podle daňového řádu odlišná od lhůty pro vyměření daně podle ZSDP, která plynula od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (§ 47 zákona o správě daní a poplatků) a tedy nebyla svázána se lhůtou pro podání řádného daňového přiznání. I včasné podání řádného daňového přiznání k dani z příjmů za rok 2010 proto podle Nejvyššího správního soudu přerušilo ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu běh i takové lhůty pro stanovení daně, která počala běžet jako lhůta pro vyměření daně podle ZSDP (§ 264 odst. 4 daňového řádu).
19. Žalobce podal dne 29.6.2011 řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010. Je tedy zřejmé, že k tomuto datu, tedy ke konci června 2011, jak vyplývá z § 148 odst. 3 daňového řádu, počala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně znovu, takže její běh byl ukončen k 30.6.2014. Pokud tedy žalobce podal dodatečné daňové přiznání k této dani dne 21.1.2014, učinil tak v zákonem stanovené lhůtě. Je zřejmé, že k této skutečnosti, tedy podání daňového přiznání, která způsobuje přerušení běhu lhůty pro stanovení daně, správce daně ani žalovaný nepřihlédli, když konec lhůty pro vyměření daně nesprávně stanovili na den 31.12.2013.
20. Žaloba je tudíž důvodná, a proto zdejší soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

V. Náklady řízení

21. O nákladech účastníků řízení před zdejším i kasačním soudem soud rozhodl jediným výrokem podle § 60 odst. 1 s.ř.s. věty první s.ř.s. ve spojení s § 110 odst. 3 s.ř.s.
22. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci celkově úspěšný, a proto mu náleží právo na náhradu nákladů řízení jak před zdejším, tak kasačním soudem. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady za zaplacený soudní poplatek za žalobu a za kasační stížnost, dále náklady právního zastoupení za tři úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a kasační stížnosti), společně se třemi režijními paušály po 300 Kč, to vše podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 12 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, a částce 2 142 Kč odpovídající výši daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., celkem tedy 20 342 Kč. K zaplacení byla neúspěšnému žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

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.

Brno 12. září 2018

David Raus, v.r.
předseda senátu