



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **EKOL, spol. s r.o.**, se sídlem Křenová 65, Brno, zastoupený JUDr. Ludvíkem Ševčíkem ml., advokátem se sídlem Kobližná 19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14.8.2014, č.j. 15727/14/5000-14203-711217,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

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.

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 dne 4.2.2014 pod č.j. 24786/14/4030-07001-710160 tak, že žalobcem zahájené řízení podle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), zastavil s odůvodněním, že lhůta pro vyměření daně za shora uvedené zdaňovací období již uplynula.

Proti tomuto rozhodnutí žalobce podal odvolání, kde odkázal na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu týkající se prekluze daně a obhajoval svůj právní názor ohledně aplikace pravidla 3 + 1 na jím podané dodatečné daňové přiznání s přihlédnutím k zásadě *in dubio pro libertate*. Žalovaný napadeným rozhodnutím tyto námitky žalobce zamítl, neboť relevantní právní úprava podle žalovaného neumožňuje dvojí výklad a tudíž aplikace výše uvedené zásady není v dané věci namístě.

Tento závěr žalovaného nyní žalobce napadá podanou žalobou.

I. Shrnutí žaloby

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.

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.

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 zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

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, neboť byl již jednoznačně přijat výklad lhůty pro vyměření daně ve smyslu teorie „3 + 0“.

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, kteří by jej nepodali vůbec. U nich by končila lhůta pro stanovení daně dříve, než v případě těch, kteří se správcem daně řádně spolupracují.

Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před zdejším soudem. S ohledem na shora uvedené navrhl, aby soud žalobu zamítnul.

III. Právní posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /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.).

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného, bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.

Předmětem sporu mezi stranami je otázka prekluze daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010.

Žalobce se v podané žalobě především dovolával zásady *in dubio pro libertate* (v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu) a odkazoval na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu týkající se výkladu příslušných ustanovení ZSDP týkajících se lhůty pro vyměření daně, kdy byla zmiňovaná zásada použita jako výkladové vodítko při volbě z více možných výkladů.

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.

Lhůta pro stanovení daně (taktéž tzv. prekluzivní lhůta), relevantní pro daň vzniklou v době účinnosti citovaného ustanovení, činila tři roky a počátek běhu této

lhůty byl stanoven ode dne, kdy daňovému subjektu konkrétní daňová povinnost vznikla.

Argumentuje-li žalobce odkazem na nálezy Ústavního soudu (zejména nálezy ze dne 2.12.2008 ve věci sp. zn. I. ÚS 1611/07, č. 211/2008 SbNU či ze dne 18.4.2011 ve věci sp. zn. IV. ÚS 2656/08, č. 74/2011 SbNU) a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12.1.2011, č.j. 5 Afs 15/2009 – 122, č. 2229/2011 Sb. NSS, je třeba konstatovat, že tyto odkazy jsou v nyní posuzované věci nepřípadné.

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, podle něhož platilo, že pokud tento 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 povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. 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 ve výše citovaném usnesení.

Na shora citovanou judikaturu 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. Prostor k jejímu uplatnění v případě žalobce dán není, neboť z dikce zákona je jednoznačně zřejmé, že okamžik běhu prekluzivní lhůty se počítá od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost žalobce. Proto ani námitka žalobce ohledně nereflektování judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu týkající se výkladu § 47 ZSDP není případná. Žalobce podal dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2010 až dne 21.1.2014, tedy až po uplynutí lhůty podle § 47 odst. 1 ZSDP ve znění k 31.12.2010. Správce daně proto správně daňového řízení zastavil.

Pokud jde o námitku, že došlo k přerušení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, ani tu soud žalobci nemůže dát zapravdu.

Dne 1.1.2011 nabyl účinnosti daňový řád, jenž nahradil dosavadní právní úpravu obsaženou v ZSDP.

Daňový řád v § 264 odst. 4 stanoví, že 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.

Podle tohoto přechodného ustanovení se tedy lhůta pro stanovení daně a právní účinky jednotlivých úkonů posuzují podle daňového řádu, zatímco okamžik počátku běhu této lhůty zůstává zachován podle dosavadní právní úpravy (tj. v nyní projednávané věci je tímto okamžikem 31.12.2010).

V daňovém řádu je lhůta pro vyměření daně podrobně upravena v § 148.

Podle § 148 odst. 1 tohoto zákona 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.

Podle § 148 odst. 3 tohoto zákona 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.

Dovolává-li se žalobce s odkazem na přechodné ustanovení obsažené v § 264 odst. 4 daňového řádu a § 148 odst. 3 daňového řádu toho, že dne 29.6.2011, kdy podal řádné daňové přiznání, mu počala běžet prekluzivní lhůta znovu, tak stanoví-li § 148 odst. 3 tohoto zákona, že běh prekluzivní lhůty se přerušuje „ode dne podání řádného daňového tvrzení“, je třeba toto ustanovení interpretovat ve spojení s § 148 odst. 1 tohoto zákona, jež obsahuje obecné pravidlo týkající se prekluzivní lhůty. Ve smyslu daňového řádu je relevantní pro běh prekluzivní lhůty uplynutí lhůty k podání řádného daňového tvrzení (oproti předchozí právní úpravě, kdy počátek prekluzivní lhůty byl dán okamžikem ukončení zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla). V důvodové zprávě k daňovému řádu se k tzv. přerušování prekluzivní lhůty mj. uvádí: „[s]tejně účinky by mělo mít i podání řádného daňového tvrzení, které je podáno opožděně tak, aby zde byl totožný prostor pro stanovení daně (3 roky) jako v případě, kdy daňový subjekt řádně splní své povinnosti.“.

Z důvodové zprávy ve spojení se systematickým výkladem § 148 daňového řádu lze jednoznačně dovodit úmysl zákonodárce stanovit stejnou prekluzivní lhůtu pro ty daňové subjekty, jež podaly daňové tvrzení v zákonné lhůtě (§ 148 odst. 1 daňového řádu), a ty, jež řádné daňové tvrzení podaly opožděně; těm tedy běží lhůta pro vyměření daně až ode dne faktického podání daňového přiznání (§ 148 odst. 3 daňového řádu), což však nebyl případ žalobce. Pokud je v § 148 odst. 1 daňového řádu lhůta pro vyměření daně vázána na lhůtu k podání daňového přiznání, je logické,

že opožděné podání řádného daňového tvrzení má za následek přerušení této lhůty a její nový běh od okamžiku podání opožděného daňového tvrzení.

Soud tak neshledává žádný racionální a legitimní důvod, proč by mělo mít podání řádného daňového tvrzení žalobcem vliv na běh lhůty běžící od konce zdaňovacího období, v němž žalobci vznikla daňová povinnost. Lhůta pro vyměření daně v nyní projednávané věci tak uplynula dne 31.12.2013. Argumentuje-li v této souvislosti žalobce toliko jazykovým výkladem § 148 odst. 3 daňového řádu, je třeba poukázat na to, že jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění jejího smyslu a účelu (nález Ústavního soudu ze dne 17.12.1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, č. 30/1998 SbNU).

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by způsobovala nepřezkoumatelnost či měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s.ř.s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení proti žalovanému nenáleží; to náleží žalovanému. Tomu však žádné náklady vynaložené nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í :

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). Případně-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.

V Brně dne 17. srpna 2016

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu