



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a JUDr. Jany Kábrtové ve věci žalobce **Ing. I. Š.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. dubna 2015, č.j. 12081/15/5200-10422-707678, **t a k t o :**

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Napadeným rozhodnutím ze dne 2. 4. 2015, č.j. 12081/15/5200-10422-707678, žalovaný k odvolání žalobce změnil dodatečný platební výměr ze dne 12. 7. 2013, č.j. 1049156/13/2713-24802-608478, jimiž Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně,“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 a předsal penále.

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal, aby krajský soud přezkoumal a zrušil napadené rozhodnutí a žalovaného zavázal postupovat dle § 111 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v platném znění (dále jen „daňový řád“). Podrobně rozebral ust. § 47 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „zákon o správě daní“) v návaznosti a ust. § 264 odst. 4 a § 148 odst. 2 písm. b) a odst. 3 daňového řádu. Poukázal na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2014, č.j. 4 Afs 105/2014-38, v němž tento soud popsal důvody pro výjimečný závěr o neústavnosti nepravé retroaktivity ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu a předložil Ústavnímu soudu návrh na jejich zrušení. Žalobce se plně ztotožnil s argumentací Nejvyššího správního soudu a označil rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť

bylo vyhlášeno po uplynutí prekluzivní lhůty, která započala běžet podle předchozí právní úpravy (zákona o správě daní) a je s ohledem na principy právní jistoty a legitimního očekávání nepřipustně retroaktivní.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zaujal stanovisko ke všem uplatněným odvolacím námitkám, otázku prekluze práva k vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 výslovně neřešil a žalobce v odvolání ani takovou námitku neuplatnil.

K otázce prekluze práva vyměřit zmíněné daně žalovaný vyslovil svoje stanovisko až ve vyjádření k žalobě, které soudu zaslal dne 21. 8. 2015. V jeho úvodu popsal dosavadní průběh řízení a dále se zabýval podstatou sporu, která spočívala v posouzení, zda byla daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 vyměřena před uplynutím prekluzivní lhůty. K tomu citoval ust. § 47 zákona o správě daní, dle kterého tříletá lhůta pro doměření daně za rok 2009 měla uplynout dne 31. 12. 2012.

Uvedl, že podle přechodného ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu počátek běhu lhůty k vyměření daně 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. Z citovaného ustanovení dle žalovaného plyne, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně, která počala běžet podle ustanovení § 47 zákona o správě daní a neuplynula do nabytí účinnosti daňového řádu, se posuzuje od 1. 1. 2011 podle daňového řádu. V důsledku toho se úkony učiněné po 31. 12. 2010, z hlediska možného přerušení či prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně, jejíž běh započal ještě za účinnosti zákona o správě daní, řídí pravidly obsaženými v ustanovení § 148 daňového řádu.

Dále žalovaný konstatoval, že jelikož byla dne 23. 6. 2011 zahájena daňová kontrola, lhůta pro stanovení daně začala běžet v souladu s ustanovením § 148 odst. 3 daňového řádu znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Lhůta by tak uplynula dne 24. 6. 2014. Podle ust. § 148 odst. 2 písm. b) 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. Podle ust. § 147 odst. 1 daňového řádu správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje i jako dodatečný platební výměr. Zplnomocněnému zástupci žalobce byl dne 12. 7. 2013 doručen do datové schránky dodatečný platební výměr, tím došlo ve smyslu ust. § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k oznámení rozhodnutí o stanovení daně v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně, tato lhůta se tím prodloužila o jeden rok a uplynula dne 24. 6. 2015. Rozhodnutí o odvolání bylo žalobci doručeno dne 23. 4. 2015, tedy ještě před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně. V rámci takto prodloužené subjektivní prekluzivní lhůty byla tedy žalobci uvedená daňová povinnost pravomocně doměřena.

Žalovaný dále uvedl, že je mu známo usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2014, č.j. 4 Afs 105/2014 – 38, na které žalobce odkazuje, a kterým byl předložen Ústavnímu soudu návrh na zrušení ustanovení § 264 odst. 4 věty první a

druhé daňového řádu. Připomněl, že dosud o tomto návrhu rozhodnuto nebylo, zákon je tak účinný ve stávajícím znění. Žalovaný tedy při vydání žalobou napadeného rozhodnutí postupoval v souladu s platnou a účinnou právní úpravou. Rozhodnutí o odvolání bylo vydáno i doručeno ještě před uplynutím lhůty pro stanovení daně, tj. před dnem 24.6.2015, nelze na něj proto nahlížet jako na nezákonné. Navrhl proto, aby krajský soud žalobu zamítl.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního v platném znění (dále jen "s. ř. s."). Učinil tak bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s., když souhlas žalobce i žalovaného s takovým postupem byl dán za dodržení podmínek stanovených ve větě druhé zmíněného zákonného ustanovení. O věci usoudil následovně.

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že dne 23. 6. 2011 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 a dne 12. 7. 2013 vydal správce daně na tuto daň dodatečný platební výměr, který byl tentýž den doručen do datové schránky zástupce žalobce. Žalobce podal do tohoto rozhodnutí odvolání, o kterém rozhodl žalovaný dne 20. 4. 2015, pod č.j. 12081/15/5200-10422-707678, a žalobci jej doručil 23. 4. 2015. Jak vyplývá z podané žaloby i odůvodnění napadeného rozhodnutí tento skutkový stav není mezi účastníky sporný. Krajský soud z něho vycházel a posuzoval, zda je uplatněná žalobní námitka, poukazující na prekluzi práva vyměřit za uvedené zdaňovací období daň, oprávněná.

Ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní, ve znění účinném do 31. 12. 2009, stanoví, 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.“*

Podle výkladu tohoto ustanovení, učiněného v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I ÚS 1611/07, právo vyměřit nebo doměřit daň zaniká po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. V posuzovaném případě tak tříletá prekluzivní lhůta pro zdaňovací roku 2009 začala běžet dne 31.12.2009 a uplynula dne 31. 12. 2012.

Počínaje dnem 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád, který nahradil zákon o správě daní. Změna právní úpravy tak nastala ještě před uplynutím prekluzivní lhůty stanovené k vyměření daně v § 47 odst. 1 zákona o správě daní. Dle názoru krajského soud bylo třeba dále postupovat podle přechodných ustanovení daňového řádu a vycházet ze znění jeho § 264 odst. 4 věty první a druhé, podle kterého *„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.“

V této souvislosti je třeba předeslat, že Ústavní soud zamítl návrh na zrušení ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu nále­zem ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14. V jeho odůvodnění uvedl:

„Předně je třeba uvést, že daňový řád, jehož součástí bylo od počátku jak napadené ustanovení, tak jeho § 148 odst. 2 písm. b), byl vyhlášen ve Sbírce zákonů dne 3. září 2009 a účinnosti nabyl dne 1. ledna 2011. K prodloužení lhůty pro vyměření daně započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků zároveň mohlo dojít jen vůči těm subjektům, jímž tato lhůta uplynula nejdříve během roku 2011. Na případy, kdy se tak stalo nejpozději dne 31. prosince 2010, se daňový řád nevztahuje. Je tedy zřejmé, že ačkoliv zákon o správě daní a poplatků neumožňoval prodloužení lhůty pro vyměření daně z důvodů uvedených v § 148 odst. 2 daňového řádu, dotčené daňové subjekty s možností aplikace tohoto ustanovení ve vztahu k právním skutečnostem nastalým za účinnosti daňového řádu mohly počítat v dostatečném předstihu (nejméně 1rok a 4 měsíce) před jejím uplynutím podle původního zákona. Předmětná změna pro ně tudíž nemohla být překvapivá a mohly jí přizpůsobit své další jednání. Vzhledem k omezení délky lhůty pro stanovení daně maximální dobou 10 let od jejího počátku podle § 148 odst. 1 daňového řádu (§ 148 odst. 5 téhož zákona) pak nelze shledat nepřiměřený zásah do právní jistoty dotčených daňových subjektů ani s ohledem na její celkovou možnou délku v konkrétním případě, došlo-li by v jejím průběhu k jejímu jednorázovému nebo opakovanému prodloužení. Desetiletou objektivní lhůtu stanovil již § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Navrhovatel zpochybnil ústavnost napadeného ustanovení i poukazem na absenci dostatečně silného důvodu pro zákonodárcem stanovené řešení vztahu staré a nové právní úpravy. Ústavní soud v této souvislosti poznamenává, že účel napadeného ustanovení lze spatřovat jednak ve snaze sjednotit pravidla pro běh a délku lhůty pro vyměření nebo stanovení daně (a tím zajistit jejich přehlednost pro účely jejich další aplikace), jednak v tom, aby i v případech, kdy lhůta začala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, mohlo dojít k jejímu prodloužení podle § 148 odst. 2 daňového řádu. Posledně uvedené ustanovení totiž vytváří časový prostor k tomu, aby mohl správce daně pravomocně rozhodnout o úkonech v něm vyjmenovaných, což by v opačném případě pro krátkost zbývající lhůty nemuselo být možné. V obou případech jde o cíle, které lze označit za legitimní a nelze v nich spatřovat svévoli na straně zákonodávce. Tím není řečeno, že zákonodávce musel řešit vztah obou právních úprav právě tímto způsobem. Ve vztahu k případům, kdy předmětná lhůta začala běžet ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, mohl rovněž nadále ponechat aplikovatelnou předchozí právní úpravu. Pokud však zvolil jiné řešení, pak nelze s jeho rozhodnutím spojovat nepřipustný zásah do právní jistoty dotčených daňových subjektů. S ohledem na celkový dopad předmětné změny do jejich právního postavení, jakož i možnost z ní plynoucí důsledky v dostatečném předstihu předvídat, nelze na jejich straně spatřovat natolik intenzivní zájem na

zachování původní právní úpravy, jenž by v jejich případě Pl. ÚS 18/14 ve vztahu k běhu a délce lhůty pro vyměření daně vylučoval aplikaci daňového řádu a činil tak napadené ustanovení protiústavním.“

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15. 10. 2015, č.j. 4 Afs 105/2014-101, kterým reagoval na shora citovaný nálezn Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, k ust. § 264 odst. 4 daňového řádu uvedl, že *„Toto přechodné ustanovení znamená, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně, která počala běžet podle § 47 zákona o správě daní a poplatků a neuplynula do účinnosti daňového řádu, se od 1. 1. 2011 posuzuje podle tohoto nového právního předpisu. V důsledku toho úkony, jež byly učiněny po 31. 12. 2010, se z hlediska možného přerušení nebo prodloužení prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně započaté ještě za účinnosti předchozí právní úpravy řídí pravidly obsaženými v § 148 daňového řádu.“*

Z citovaných závěrů Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu krajský soud vycházel. V posuzované věci ve smyslu ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní lhůta k vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2009 započala běžet od 31.12.2012. Neuplynula tedy do dne účinnosti daňového řádu, tj. do 1. 1. 2011. Od tohoto data pak bylo třeba se řídit daňovým řádem. Správce daně zahájil u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob 2009 dne 23. 6. 2011.

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.“* Odst. 3 písm. b) citovaného ustanovení pak stanoví, že *„Lhůta pro stanovení daně se prodloužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.“*

Nová lhůta pro stanovení daně, s ohledem na shora citované ustanovení daňového řádu započala běžet dne 23. 6. 2011, tedy dnem zahájení daňové kontroly a měla skončit dne 23. 6. 2014. Vydáním dodatečného platebního výměru, tj. dnem 12. 7. 2013, se lhůta pro vyměření daně prodloužila v souladu s ust. § 148 odst. 2 písm. b) o jeden rok a uplynula dne 23. 6. 2015. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí dne 20. 4. 2015 a žalobci ho doručil dne 23. 4. 2015, tedy v zákonné lhůtě pro vyměření daně. Tento závěr krajského soudu je i v souladu s názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 15. 10. 2015, č.j. 4 Afs 105/2014-101, dle kterého *„V důsledku oznámení dodatečných platebních výměrů tedy prekluzivní lhůta pro stanovení daní z přidané hodnoty za zdaňovací období druhého, třetího a čtvrtého čtvrtletí 2007, která měla původně uplynout na konci roku 2012, se prodloužila o 1 rok, tedy do posledního okamžiku dne 31. 12. 2013. V rámci takto prodloužené prekluzivní lhůty byly tedy uvedené daňové povinnosti pravomocně doměřeny, neboť rozhodnutí o odvolání byla žalobkyni doručena dne 25. 1. 2013, jak již bylo konstatováno.“*

Protože byla zachována i desetiletá objektivní lhůta k vyměření daně upravená v § 148 odst. 5 daňového řádu (stejně ji stanovil již § 47 odst. 2 zákona o správě daní), krajský soud dospěl k jednoznačnému závěru, že napadené rozhodnutí

žalovaného bylo vydáno ve lhůtě stanovené pro vyměření daně a žalovaný nepochybil, když dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 potvrdil. Krajský soud proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení před krajským soudem žalobce úspěch neměl, žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval a krajský soud ani nezjistil, že by mu nějaké náklady vznikly. Vzhledem k tomu bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve výroku II. tohoto rozsudku.

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). 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.

V Hradci Králové dne 29. února 2016

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iveta Škopová