



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **Ing. D. M.**, zast. PhDr. Marií Slámovou, daňovou poradkyní, se sídlem Rešice 56, 671 73 Tulešice, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem v Praze 1, Lazarská 15/7, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2013, č. j. 52 509/13/7001-11101-013165

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2013, č. j. 52 509/13/7001-11101-013165, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti předchozímu prvostupňovému správnímu rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 7. 2013,

č. j. 17100/13/5000-14103-700519, kterým byl zamítnut návrh žalobce na obnovu řízení ukončeného pravomocnými rozhodnutími Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 4. 11. 2004, č. j. FŘ/1186/110/2004-Va, FŘ/1187/110/2004-Va, FŘ/1188/110/2004-Va, FŘ/1189/110/2004-Va, FŘ/1190/110/2004-Va, FŘ/1191/110/2004-Va a FŘ/1192/110/2004-Va.

II. Obsah napadených rozhodnutí žalovaného

V napadeném rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství je uvedeno, že Finanční úřad v Hradci Králové na základě výsledku provedené daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 – 2002, č. j.: 192614/03/228931/1143 ze dne 17. 12. 2003 vystavil žalobci dne 19. 12. 2003 následující platební výměry:

1. č. 1030000915, č.j.: 235988/03/228911/2888 za zdaňovací období 1996, kterým byla dodatečně vyměřena daňová ztráta ve výši – 4 667 336 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr č. 1“),
2. č. 1030000918, č.j.: 236134/03/228911/2888 za zdaňovací období 1997, kterým byla dodatečně vyměřena daňová ztráta ve výši – 3 980 586 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr č. 2“),
3. č. 1030000920, č.j.: 236170/03/228911/2888 za zdaňovací období 1998, kterým byla dodatečně vyměřena daňová ztráta ve výši – 2 773 333 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr č. 3“),
4. č. 1030000922, č.j.: 236213/03/228911/2888 za zdaňovací období 1999, kterým byla dodatečně vyměřena daňová ztráta ve výši – 2 605 136 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr č. 4“),
5. č. 1030000923, č.j.: 236250/03/228911/2888 za zdaňovací období 2000, kterým byla dodatečně vyměřena daňová ztráta ve výši – 2 670 684 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr č. 5“),
6. č. 1030000925, č.j.: 236304/03/228911/2888 za zdaňovací období 2001, kterým byl dodatečně stanoven základ daně a vyměřena daň ve výši 525 108 Kč a dodatečně snížena daňová ztráta ve výši – 987 175 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr č. 6“),
7. č. 1030000926, č.j.: 236377/03/228911/2888 za zdaňovací období 2002, kterým byl dodatečně stanoven základ daně a vyměřena daň ve výši 388 884 Kč a dodatečně snížena daňová ztráta ve výši – 1 003 149 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr č. 7“).

Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které bylo zamítnuto rozhodnutími Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 4. 11. 2004, č. j. 235988/03/228911/2888, č. j. 236134/03/228911/2888, č. j. 236170/03/228911/2888, č. j. 236213/03/228911/2888, č. j. 236250/03/228911/2888, č. j. 236304/03/228911/2888 a č. j. 236377/03/228911/2888. Dne 16. 8. 2005 podal žalobce žádost o přezkoumání rozhodnutí posledně čtyř jmenovaných odvolacích rozhodnutí. Rozhodnutími ze dne 18. 4. 2006 Ministerstvo financí nepovolilo přezkoumání posledně citovaných rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (jedná se o rozhodnutí Ministerstva financí č. j. 53/93202/2005-392, č. j. 39/21 508/2006-392, č. j. 39/21 509/2006-392 a č. j. 39/21 510/2006-392). Dne 8. 6. 2006 podal žalobce dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2002. Správce daně vydal dne 19. 6. 2006 rozhodnutí o zastavení řízení č. j. 148682/06/228913/2848 a č. j. 148826/06/228913/2848, kterým daňové řízení zahájené podáním dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období roku 2001 a 2002 zastavil, neboť se jednalo o nepřípustná podání. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, která

byla zamítnuta Finančním ředitelstvím v Hradci Králové ze dne 16. 1. 2007 č. j. 396/07-1100-603931 a č. j. 397/07-1100-603931. Proti posledně citovaným rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové podal žalobce dne 16. 3. 2007 ke Krajskému soudu v Hradci Králové žalobu, přičemž rozsudkem tohoto soudu č. j. 30 Ca 37/2007 – 27 ze dne 30. 11. 2007 byla tato žaloba zamítnuta. Dne 2. 5. 2008 podal žalobce proti tomuto rozsudku kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, která byla rozsudkem tohoto soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 5 Afs 27/2008 – 67 zamítnuta. Dne 25. 1. 2013 byl správci daně prvního stupně doručen návrh žalobce na obnovu řízení ve věci daňové kontroly provedené na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 – 2002. Žalobce v návrhu tvrdil, že mu byly neoprávněně sníženy náklady za předmětná zdaňovací období, z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 102/2011 – 110 ze dne 7. 12. 2012 zjistil, že správce daně postupoval nesprávně ohledně zařazování odpisů nehmotného majetku do účetnictví společnosti LIMEX, v.o.s.

V napadeném rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství je dále uvedeno, že návrh na obnovu řízení byl podán v zákonné šestiměsíční lhůtě ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o důvodech obnovy řízení. Návrh byl podán dne 25. 1. 2013 na základě skutečnosti, vyplývající z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 102/2011 – 110 ze dne 7. 12. 2012. S odkazem na ust. § 264 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“) nebylo možno obnovu řízení povolit, neboť zaniklo právo na vyměření daně. Do 31. 12. 2009 se podle tehdy účinného znění § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) odvozovala lhůta pro vyměření daně od zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání. S ohledem na změnu právní úpravy, která byla provedena ve vazbě na judikaturu Ústavního soudu, posuzoval žalovaný běh lhůt pro vyměření daně podle současné právní úpravy. Pro zdaňovací období roku 1996 platí, že lhůta pro vyměření daně počala běžet dnem 31. 12. 1996 a desetiletá objektivní lhůta pro vyměření daně z příjmů fyzických osob uplynula v souladu s ust. § 47 odst. 2 ZSDP dnem 31. 12. 2006. Ve zdaňovacím období roku 1997, 1998, 1999 a 2000 obdobně počala běžet desetiletá objektivní lhůta pro vyměření daně dnem 31. 12. 2007, resp. 31. 12. 2008, resp. 31. 12. 2009, resp. 31. 12. 2010. Za citovaná zdaňovací období zaniklo právo na vyměření daně a uvedené řízení proto nelze obnovit. Podle ust. § 119 odst. 4 daňového řádu platí, že obnovu nalézacího řízení lze povolit, neuplynula-li lhůta pro stanovení daně. Podle ust. § 264 odst. 4 citovaného zákona zůstává okamžik počátku běhu lhůty pro stanovení daně podle § 47 ZSDP pro zdaňovací období roku 2001 zachován, tj. lhůta za období počala běžet dnem 31. 12. 2001. Úkony, které mohly ovlivnit běh lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 2 ZSDP nenastaly, neboť odvolání není úkonem, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, v rámci odvolacího řízení nebyla vydána ani žádná výzva, která by takovým úkonem mohla být. Rovněž tak žádost o přezkoumání takovým úkonem není, a protože přezkoumání nebylo povoleno, žádný úkon směřující k vyměření nebo doměření daně nenastal. Dodatečné daňové přiznání bylo podáno neplatně. Lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu, v návaznosti na § 264 odst. 4, končí nejpozději uplynutím deseti let od jejího počátku. Z uvedeného vyplývá, že lhůta pro stanovení daně pro zdaňovací období roku 2001 uplynula dne 31. 12. 2011. Z tohoto důvodu nelze za zdaňovací období roku 2001 řízení obnovit. Obdobně pak platí pro zdaňovací období roku 2002, kdy lhůta za zdaňovací období počala běžet dnem 31. 12. 2002. Ani v tomto případě nenastaly úkony, které by mohly ovlivnit běh

lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 2 ZSDP. Lhůta pro stanovení daně uplynula dnem 31. 12. 2012. Z tohoto důvodu nešlo obnovit řízení ani za zdaňovací období roku 2002.

Obdobná argumentace je použita i v napadeném odvolacím rozhodnutí žalovaného.

III. Obsah žaloby

V návrhu na zahájení řízení žalobce uvedl, že nesouhlasí s důvody pro odmítnutí obnovy řízení za roky 1996 – 2002. Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 12. 2012 sp. zn. 31 Af 102/2012 bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 14. 9. 2012, č. j. 5151/11-1100-602177 s poukazem na nesprávné závěry správce daně a žalovaného, týkající se vynálezu ve vztahu k patentům. U daňových řízení za roky 1996 – 2002 bylo odkázáno na zdůvodnění uvedené ve správě o daňové kontrole ze 17. 12. 2003. Ve zprávě ani v dodatečných platebních výměrech nebylo rozhodnuto o jakékoliv manipulaci s nehmotným majetkem jako např. vyřazení nehmotného majetku z evidence v účetnictví. Žalobce proto podal dne 8. 6. 2006 dodatečná daňová přiznání za roky 2001 – 2002. Správce daně zahájil doměření daně z příjmů za rok 2007 a tím vlastně obnovil řízení za roky 2001 a 2002, neboť se v obou případech posuzoval vztah nehmotného majetku a jeho ochrany – patentu.

Není pravdou, že úkony, které mohly ovlivnit běh lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 2 ZSDP nenastaly. Paralelně s daňovým řízením probíhalo u soudu jiné daňové řízení o stejné sporné záležitosti, které je pro rozhodnutí obnovy řízení za roky 2001 a 2002 natolik určující a pro správné stanovení daně nezbytné, že mělo účinek nastavení desetileté lhůty. V rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové je vysloveno, že nesprávné závěry správce daně a žalovaného ohledně odpisů práv k vynálezům vedly soud ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Stejnou věc řešil finanční úřad již za roky 2001 a 2002. Zahájil kontrolu daně z příjmů za rok 2001 a 2002 dne 23. 8. 2002 a ukončil ji 24. 7. 2003. Zpráva č. 219 o výsledku daňové kontroly č. j. 192614/03/2228931/1143 použila k doměření daně za roky 2001 a 2002 také nesprávné posouzení nehmotného majetku jako zpráva č. j. 42946/10/228931608242. Obnova řízení za roky 2001 a 2002 je proto oprávněná. Žalovaný nesprávně a účelově argumentuje pouze odstavcem 3 § 264 daňového řádu, aniž by užil odst. 4 a 5 téhož ustanovení pro konec lhůty pro vyměření daně. Konec lhůty se posuzuje podle daňového řádu od lhůty pro podání daňového přiznání (31. 3. následujícího roku). Kdy je konec lhůty, je stanoveno v § 148. Takovéto tvrzení neodporuje ani § 148 odst. 3 daňového řádu, neboť nová lhůta neskončí dříve, než v den, ve kterém by skončila podle dosavadních předpisů.

Žalovaný účelově odkazuje na odvolání z 18. 7. 2003 a tvrdí, že ani v tomto případě nenastaly úkony, které by mohly ovlivnit běh lhůty pro vyměření daně. Žalovaný přehlíží takové podstatné skutečnosti, jako jsou podaná dodatečná přiznání za roky 2001 a 2002, žaloby podané ke krajskému soudu (30 Ca 37/2007), k Nejvyššímu správnímu soudu (5 Afs 27/2008) i k Ústavnímu soudu (I.ÚS 5/09). Materiální podmínky pro přerušení běhu lhůty byly splněny, neboť podání k soudům a správcům daně cíleně směřovaly k účelům, jak je vymezuje § 1 a 5 daňového řádu. Tím, že žalovaný odkazuje pouze na úkon odvolání, neguje tím smysl a podstatu správy daní. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je nejen

řádné daňové přiznání, ale i dodatečné daňové přiznání podané daňovým subjektem. Nezákonné rozhodnutí o doměření daně z příjmů za roky 2001 a 2002 je opraveno soudním jednáním za rok 2007 (jde o stejnou záležitost – uznání vynálezu jako nehmotného majetku). Lhůta pro obnovu řízení za roky 2001 a 2002 uplyne až v roce 2019. Správce daně se o chybě ve svém rozhodování ohledně odpisů nehmotného majetku dozvěděl poprvé dne 29. 4. 2011 z rozsudku krajského soudu sp. zn. 31 Af 139/2010, podruhé z rozsudku krajského soudu sp. zn. 31 Af 102/2010 ze dne 19. 1. 2012 a potřetí z rozsudku krajského soudu sp. zn. 31 Af 102/2010 ze dne 7. 12. 2012. Správce daně měl okamžitě zahájit obnovu řízení z moci úřední, jak ukládá § 117 odst. 1 daňového řádu, a to nejpozději 8. 12. 2012.

IV. Obsah vyjádření žalovaného k žalobě

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný zopakoval skutkovou a právní argumentaci použitou v žalobou napadeném rozhodnutí. Žalovaný dále doplnil, že podání dodatečných daňových přiznání za roky 2001 a 2002 na běh lhůty nemělo vliv, jelikož tato byla ve smyslu § 38p odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nepřipustná a řízení bylo podle § 27 odst. 1 písm. h) ZSDP zastaveno. Podání žalobce nebyl správce daně oprávněn meritorně posuzovat. Na nepřipustná dodatečná daňová přiznání je třeba nahlížet stejnou optikou, jako na dodatečná daňová přiznání neplatně podaná (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2009, č. j. 1 Afs 79/2009 – 133). Následný přezkum soudu nepřipustnost podání dodatečných daňových přiznání pouze potvrdil. Žalobce měl možnost bránit se správní žalobou v předchozím období proti zamítavým pravomocným rozhodnutím o doměření daně. Žalobce mohl též napadnout správní žalobou rozhodnutí Ministerstva financí ve věci doměření daně vztahující se ke zdaňovacím obdobím roku 1999 – 2002. Soudní řízení uváděné žalobcem se týkala nepřipustnosti dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období roku 2001 a 2002, kterými žalobce měl v úmyslu uplatnit daňovou ztrátu z předchozích zdaňovacích období. Důvody podání dodatečných daňových přiznání neměly žádný vztah se skutkovým a právním hodnocením pravomocných dodatečných platebních výměrů.

V. Obsah nařízeného jednání před soudem

V rámci nařízeného jednání setrvali účastníci na svých dosavadních procesních stanoviscích. Na návrh žalobce soud provedl důkaz rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2007, č. j. 30 Ca 37/2007 – 27, rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 5 Afs 27/2008 – 67 a usnesením Ústavního soudu ze dne 28. 4. 2009 sp. zn. I.ÚS 5/09.

VI. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí odvolacího orgánu krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II., dílu 1, § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Podstatou projednávané věci, jak vyplývá z procesních stanovisek účastníků řízení, je posouzení, zda v případě předmětných zdaňovacích období uplynula lhůta pro stanovení (vyměření) daně, neboť podle ust. § 119 odst. 4 věta první daňového řádu platí, že obnovu nalézacího řízení lze povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně.

Soud se nejprve zabýval zdaňovacími obdobími roku 1996, 1997, 1998, 1999 a 2000. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, byly správcem daně dne 19. 12. 2002 vydány dodatečné platební výměry č. 1 – č. 5, pravomocnými odvolacími rozhodnutími Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 4. 11. 2004, shora citovanými, došlo ke zrušení dodatečného platebního výměru č. 1, č. 2 a č. 3, odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru č. 4 a č. 5 bylo zamítnuto. Uvedená odvolací rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové nabyla právní moci dne 4. 11. 2004, přičemž žalobce podal dne 16. 8. 2005 žádost o přezkum posledně dvou citovaných odvolacích rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové. Shora citovanými rozhodnutími ze dne 18. 4. 2006 Ministerstvo financí nepovolilo přezkum uvedených odvolacích rozhodnutí. Dodatečná daňová přiznání za roky 1996 – 2000 žalobce nepodal. Dne 25. 1. 2013 podal žalobce u správce daně návrh na obnovu řízení, ukončeného pravomocnými rozhodnutími Finančního ředitelství v Hradci Králové, mj. ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 1996 – 2000.

Podle ust. § 264 odst. 3 daňového řádu platí, že pro posouzení běhu a délky lhůty, která započala podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona postupuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravuje lhůtu, jež je jí svou povahou a účelem nejbližší; tato lhůta neskončí dříve, než v den, ve který by končila podle dosavadních právních předpisů.

Podle ust. § 54 odst. 3 ZSDP platí, že žádost o obnovu řízení musí být podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit. Tyto lhůty nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav.

Podle ust. § 148 odst. 5 daňového řádu platí, že lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím deseti let od jejího počátku podle odst. 1.

Podle ust. § 148 odst. 1 věta druhá daňového řádu platí, že lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

Podle ust. § 47 odst. 1 ZSDP, ve znění do 31. 12. 2009 platí, 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 ust. § 47 odst. 2 věta druhá ZSDP platí, že vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti 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.

Podle ust. § 47 odst. 1 ZSDP podle posledního stavu textu tohoto zákona platí, 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 daňová povinnost nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti těch daní, které nemají zdaňovací období.

Shora citovaná ustanovení daňového řádu nabyla účinnosti dnem 1. 1. 2011.

Z citovaných ustanovení procesních daňových předpisů vyplývá, že pro posouzení počátku lhůty pro stanovení daně (vyměření) je třeba použít ZSDP. Ust. § 47 odst. 2 věta druhá ZSDP podle posledního stavu textu tohoto zákona stanovilo, že vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti 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. Den, kdy začala běžet desetiletá objektivní lhůta, je nutno stanovit v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. IÚS 1611/07, který se vyslovil ohledně aplikace ust. § 47 odst. 1 ZSDP, ve znění účinném do 31. 12. 2009 tak, že vymezil nově okamžik počátku běhu tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně již od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost. Po vyhlášení citovaného nálezu Ústavního soudu jsou správní orgány i soudu vázány povinností postupovat v řízeních podle právního názoru vyjádřeného v citovaném nálezu. Otázku počátku běhu tříleté subjektivní lhůty podle ust. § 47 odst. 1 ZSDP lze tedy od 2. 12. 2008 interpretovat pouze tak, že počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně počíná běžet již od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost, stejné interpretační pravidlo pak platí pro otázku počátku běhu prekluzivní desetileté lhůty podle ust. § 47 odst. 2 ZSDP, tedy že od 2. 12. 2008 je nutno považovat za počátek běhu prekluzivní desetileté objektivní lhůty konec zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 1996 – 2000 proto platí závěr žalovaného, že došlo již k uplynutí lhůty pro vyměření daně s odkazem na ust. § 47 odst. 2 ZSDP. Zároveň také došlo k uplynutí desetileté objektivní lhůty ve smyslu ust. § 148 odst. 5 daňového řádu, neboť tato objektivní lhůta pro stanovení daně je stejně dlouhá jako objektivní lhůta pro vyměření daně.

Dále se soud zabýval otázkou, zda došlo k uplynutí desetileté objektivní lhůty pro stanovení (vyměření) daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2001 a 2002. Za uvedená zdaňovací období byly prvostupňovým správcem daně vydány dodatečné platební výměry č. 6 a č. 7, jimiž byla žalobci vyměřena daň a dodatečně snížena daňová ztráta. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům bylo Finančním ředitelstvím v Hradci Králové zamítnuto rozhodnutími ze dne 3. 11. 2004, které nabyly právní moci dne 4. 11. 2004 (shora citovány). Žalobce dne 16. 8. 2005 podal žádost o přezkum mj. těchto odvolacích rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové. Shora citovanými rozhodnutími ze dne 18. 4. 2006 Ministerstvo financí nepovolilo přezkum těchto rozhodnutí. Dne 8. 6. 2006 podal žalobce dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2001 a 2002. Správce daně rozhodnutími ze dne 19. 6. 2006, č. j. 148682/06/228913/2848 a č. j. 148826/06/228913/2848 řízení o dodatečných

daňových přiznáních pro jejich nepřipustnost zastavil. K odvolání žalobce dne 23. 6. 2006 Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodlo pod č. j. 396/07-1100-603931 a 397/07-1100-603931 o zamítnutí těchto odvolání. Krajský soud v Hradci Králové žalobou proti těmto odvolacím rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové zamítl, a to rozsudkem ze dne 30. 11. 2007, č. j. 30 Ca 37/2007 – 27. Kasační stížnost podaná proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta rozsudkem ze dne 16. 10. 2008, č. j. 5 Afs 27/2008 – 67. Žalobcem podaná ústavní stížnost proti tomuto rozsudku Nejvyššího správního soudu byla usnesením Ústavního soudu ze dne 28. 4. 2009, sp. zn. I.ÚS 5/09 zamítnuta. Dne 25. 1. 2013 podal žalobce návrh na obnovu řízení ukončených pravomocnými rozhodnutími Finančního ředitelství v Hradci Králové, mj. ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2001 a 2002.

V případě zdaňovacích období roku 2001 a 2002 by na rozdíl od předchozích zdaňovacích období (jak je vyloženo shora) neskončil běh objektivní lhůty pro vyměření daně ve smyslu ust. § 47 odst. 2 ZSDP do doby nabytí účinnosti daňového řádu.

Podle ust. § 264 odst. 4 daňového řádu platí, 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.

Pokud jde o posouzení počátku běhu objektivní lhůty podle ust. § 47 odst. 2 ZSDP, platí stejné závěry, jako jsou vyličené shora ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 1996 – 2000; vztaženo ke zdaňovacímu období roku 2001 a 2002 to znamená, že desetiletá objektivní lhůta pro vyměření daně započala běžet dnem 31. 12. 2001 (zdaňovací období roku 2001) a dne 31. 12. 2002 (zdaňovací období roku 2002). S ohledem na účinnost dotčených ustanovení daňového řádu však došlo ke stavu, kdy běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů, neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu (1. 1. 2011). Proto podle citovaného ust. § 264 odst. 4 daňového řádu platí, že ode dne účinnosti daňového řádu se běh a délka lhůty pro vyměření posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Platí přitom, že 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.

Pokud jde o maximální desetiletou lhůtu pro stanovení daně, vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218, že její běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavět; ust. § 148 odst. 5 daňového řádu 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, se

postupuje podle dosavadních právních předpisů, a to včetně aplikace ust. § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“).

Soud se dále zabýval otázkou, zda žalobcem poukazovaná soudní řízení mohla mít vliv na délku maximálních objektivních desetiletých lhůt pro vyměření/stanovení daně. Maximální desetiletá lhůta podle daňového řádu je lhůtou konečnou, kterou řízení před soudy žádným způsobem nestaví, desetiletou maximální lhůtu pro vyměření daně podle ZSDP bylo možno na základě ust. § 41 s.ř.s. prodloužit, neboť účelem ust. § 41 s.ř.s. ve vztahu k maximální lhůtě pro vyměření bylo pozastavení jejího běhu pro případné další využití jejího zbytku, přičemž část lhůty uběhla před zahájením soudního řízení a po jeho skončení se počítají (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 1 Afs 9/2008 – 59). Jiným způsobem, než aplikací ust. § 41 s.ř.s., nemohlo dojít k „nastavení“ konce desetileté maximální lhůty pro vyměření daně ve smyslu ust. § 47 odst. 2 ZSDP; žádosti o přezkum odvolacích rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové i podání dodatečných daňových přiznání ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2001 a 2002 nemohly mít z hlediska délky ust. § 47 odst. 2 ZSDP na konec desetileté lhůty žádný vliv.

Podle ust. § 41 s.ř.s. platí, že stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů lhůty pro zánik odpovědnosti, popř. 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, rozpočtu územních samosprávních celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věcech náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.

Konkrétně se jednalo o řízení zahájené žalobcem žalobou ze dne 16. 3. 2007, podanou ke Krajskému soudu v Hradci Králové proti odvolacím rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové, kterými bylo zamítnuto odvolání žalobce proti předchozím prvostupňovým rozhodnutím správce daně prvního stupně, jimiž bylo zastaveno řízení o dodatečných daňových přiznáních žalobce za zdaňovací období roku 2001 a 2002 pro jejich nepřipustnost. Uvedené řízení bylo zakončeno rozsudkem ze dne 30. 11. 2007, kterým byla žaloba zamítnuta a před Nejvyšším správním soudem poté probíhalo řízení o kasační stížnosti podané žalobcem dne 2. 5. 2008 proti citovanému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, které bylo ukončeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu, jímž byla kasační stížnost zamítnuta (jedná se o citovaný rozsudek ze dne 16. 10. 2008, č. j. 5 Afs 27/2008 – 67). Pro případné stavení lhůt není určující, zda se jedná o řízení před krajským soudem nebo Nejvyšším správním soudem (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2011, č. j. 8 Afs 29/2011 – 78). Pro posouzení, zda žalobcem namítaná soudní řízení mohla mít vliv na konec maximální desetileté objektivní lhůty, soud uvádí následující.

Účelem ust. § 41 s.ř.s. byla eliminace marného uplynutí prekluzivních či promlčecích lhůt vlivem podání žalob, aby správní orgány i po řízení před soudy se mohly vyhnout nucenému zastavení řízení pro uplynutí lhůt v důsledku probíhajících soudních řízení. Ust. § 41 s.ř.s. tedy de facto prolamuje maximální desetiletou objektivní lhůtu podle ust. § 47 odst. 2 ZSDP,

a to ve prospěch daňové správy (chrání ji před podáváním žalob, jejichž smyslem bylo dosáhnout marné uplynutí prekluzivních či promlčecích lhůt a dává jí možnost, je-li to možné a potřebné, aby reagovala na rozhodnutí soudu). Aby mohlo dojít k aplikování ust. § 41 s.ř.s. na projednávaný případ, muselo by se jednat o soudní řízení, v jehož rámci by žalobce brojil proti odvolacím rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 3. 11. 2004, jimiž byly zamítnuty dodatečné platební výměry správce daně a prvního stupně za zdaňovací období roku 2001 a 2002. Žalobce však takovéto soudní řízení, ač mohl, nezahájil, přičemž soudní řízení týkající se zastavení řízení o dodatečných daňových přiznáních za zdaňovací období roku 2001 a 2002 pro jejich nepřípustnost nelze považovat za soudní řízení, které by mohlo mít vliv na běh maximální desetileté lhůty. Řízení, kterým byla žalobci definitivně stanovena daňová povinnost za zdaňovací období roku 2001 a 2002, byla zakončena pravomocnými odvolacími rozhodnutími Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 3. 11. 2004. Dne 8. 6. 2006 žalobce zahájil další řízení podáním dodatečných daňových přiznání za rok 2001 a 2002, ovšem jednalo se již o jiný typ řízení, které bylo pro nepřípustnost dodatečných daňových přiznání zastaveno (podle ust. § 21 odst. 1 ZSDP platí, že řízení je zahájeno dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně, nebo dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, u nichž to stanoví zákon, učinily).

Žalobcem poukazovaná soudní řízení (ani řízení před Ústavním soudem) proto neměla vliv na konec maximální desetileté objektivní lhůty a tato lhůta uplynula v případě zdaňovacího období roku 2001 dnem 31. 12. 2011 a ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2002 dnem 31. 12. 2012. Žalobce však návrh na obnovu řízení ukončeného pravomocnými rozhodnutími Finančního ředitelství v Hradci Králové podal až dne 25. 1. 2013, tedy mimo lhůtu, v jejímž rámci by bylo možno obnovu nalézacího řízení povolit nebo nařídít. Závěry žalovaného proto ve vztahu k žalobním námitkám obstojí.

Jelikož soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí o návrhu na obnovu řízení, nelze ani zohlednit námitku žalobce, že správce daně měl nařídít obnovu řízení z moci úřední nejpozději dne 8. 12. 2012. Institut nařízení obnovy ze strany správního orgánu má charakter dozorcího prostředku, soudem přezkoumávané rozhodnutí (včetně navazujícího odvolacího) bylo vydáno z důvodu návrhu učiněného žalobcem. Jelikož žalobce napadl předmětná rozhodnutí, soud k žalobním námitkám přezkoumával jejich zákonnost; tato rozhodnutí byla založena na soudem aprobovaných závěrech, že obnova řízení nešla povolit ani nařídít, neboť uplynula lhůta pro stanovení daně.

Vzhledem na výše uvedené lze shrnout, že žalobcem namítané skutečnosti neměly vliv na zákonnost žalobou napadených rozhodnutí, soud proto žalobu postupem ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl jako nedůvodnou.

VII. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Žalobce ve věci úspěch neměl, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 18. 1. 2016

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu