



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobkyně **K. T.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2013, č. j. 992/13/5000-14103-709175,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a shrnutí obsahu rozhodnutí správních orgánů

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně vydaný Finančním úřadem v Ivančicích (dále též „správce daně“) dne 12. 6. 2012 pod č. j. 45821/12/294971701226. Tímto platebním výměrem správce daně uložil žalobkyni podle § 250 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, pokutu za opožděné podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 34 100 Kč. V odůvodnění správce daně uvedl, že lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání uplynula dne 2. 1. 2012. Dodatečné daňové přiznání však bylo podáno až dne 9. 2. 2012, tj. 38 dnů po lhůtě. Základem

pro výpočet pokuty byla daňová ztráta z příjmů fyzických osob ve výši 11 000 000 Kč, doměřená na základě podaného daňového přiznání. Sazba pokuty činila 0,01 % za den prodlení, počet relevantních dnů prodlení byl 31.

[2] Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání v první řadě shrnul podstatné skutkové okolnosti správního řízení. K námitkám žalobkyně uvedl, že Finanční úřad v Ivančicích byl věcně příslušný k vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ze dne 30. 11. 2011, č.j. 57979/11/294971701226. Podnět žalobkyně k prohlášení nicotnosti této výzvy nadřízený správce daně (Finanční ředitelství v Brně) odložil. Na základě žádosti žalobkyně pak správce daně rozhodl o prodloužení lhůty pro podání dodatečného daňového tvrzení do dne 2. 1. 2012, lhůtu tedy prodloužil o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývala ze lhůty, o jejíž prodloužení bylo žádáno. Správce daně též prošetřil stížnost žalobkyně proti postupu správce daně dle § 261 odst. 1 daňového řádu týkající se namítané prekluze práva správce daně na stanovení předmětné daně. K této problematice pak žalovaný uvedl, že běh a délka lhůty pro stanovení daně, která započala svůj běh podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a neskončila do data nabytí účinnosti daňového řádu, se posuzuje podle § 148 a § 264 odst. 4 daňového řádu; okamžik počátku běhu této lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků zůstává zachován. To znamená, že počátek běhu prekluzivní lhůty se nemění, ale ode dne nabytí účinnosti daňového řádu se běh této lhůty posuzuje podle daňového řádu. V této souvislosti žalovaný poukázal na novelizaci § 38r zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, provedenou s účinností od 1. 1. 2008 zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, a vztahující se k uplatnitelnosti daňové ztráty. Ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů je speciálním ve vztahu k § 47 zákona o správě daní a poplatků, resp. vůči § 148 daňového řádu. Vykáže-li daňový subjekt v daňovém přiznání ztrátu a ta je mu vyměřena, uplatní se pro zdaňovací období započatá od roku 2008 pro počítání lhůty pro stanovení daně právě tato speciální úprava. Z ní plyne, že konec běhu lhůty pro stanovení daně se odvozuje od posledního zdaňovacího období, ve kterém lze daňovou ztrátu uplatnit. Daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2008 lze dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit naposledy ve zdaňovacím období roku 2013. Byla-li tedy za zdaňovací období roku 2008 vyměřena ztráta, končí běh lhůty pro stanovení daně za toto období dne 3. 4. 2017. Námitka žalobkyně ohledně údajného uplynutí prekluzivní lhůty tak je nedůvodná. Stejně tak je irelevantní námitka týkající se dopadu výzvy k podání dodatečného daňového přiznání na běh této lhůty.

[3] K uvedenému shrnutí nutno dodat, že s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, tedy dnem 1. 1. 2013, došlo k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství, nástupcem Finančního úřadu v Ivančicích se stal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. V dalším textu tohoto rozsudku proto výrazy „žalovaný“ a „správce daně“ označují *promiscue* jak původní, tak nástupnické orgány finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

[4] Pokud jde o označení osoby žalovaného, je třeba konstatovat, že žalobkyně v žalobě žalovaného určila takto: „Česká republika, Odvolací finanční ředitelství, Finanční úřad v Ivančicích“. Podle § 33 odst. 1 s. ř. s. je žalovaným ten, o němž to stanoví zákon. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a násl. s. ř. s. je osoba žalovaného určována ustanovením § 69 s. ř. s., podle něhož je žalovaným správní orgán, který rozhodl

v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. V řízení o podané žalobě tak bylo jediným žalovaným Odvolací finanční ředitelství.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[5] Ve včas podané žalobě žalobkyně uvedla, že rozhodnutí správních orgánů jsou neplatná, neboť předmětný platební výměr vydal Finanční úřad v Ivančicích, tedy místně nepříslušný správce daně. Námitku místní nepříslušnosti správce daně přitom žalobkyně uplatnila ihned poté, co obdržela výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Veškerou kontrolní činností vůči žalobkyni týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 byl totiž rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 4. 2011, č. j. 5530/11-1500-703157, pověřen Finanční úřad Brno III. Ten ostatně také již prováděl úkony k zahájení daňové kontroly předmětné daně. Vzhledem k § 141 odst. 6 daňového řádu tudíž byla výzva správce daně ze dne 30. 11. 2011, č. j. 57979/11/294971701226, nicotná.

[6] Žalobkyně současně z procesní opatrnosti navrhla, aby bylo ve věci předmětné daňové povinnosti zahájeno dokazování. Za účelem zpracování účetního auditu proto požádala správce daně o prodloužení lhůty k podání dodatečného daňového přiznání do 30. 1. 2012. Zástupce žalobkyně současně správci daně doložil doklad o své pracovní neschopnosti a uvedl, že jeho zdravotní stav mu nedovoluje činit potřebné úkony v daňovém řízení. Požádal též o zaslání písemností až po datu 26. 12. 2011.

[7] Dne 1. 1. 2012 žalobkyně podala správci daně stížnost proti postupu správce daně dle § 261 odst. 1 daňového řádu, námitku prekluze práva správce daně na stanovení předmětné daně a požadavek na zastavení daňového řízení. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání neměla oporu v zákoně, nemohla tedy přerušit lhůtu pro stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008. Tato lhůta dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 uplynula dne 21. 12. 2011.

[8] Lhůta pro vyměření předmětné daňové povinnosti počala běžet ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Je nepochybně lhůtou hmotněprávní. K jejímu uplynutí přihlíží z úřední povinnosti jak správní orgány, tak soudy. Zákonodárce i správce daně jsou omezováni principem právní jistoty. Pokud jde o institut výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu a důsledky vydání této výzvy pro běh lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, jedná se o novou právní úpravu, která začala platit až po vyměření předmětné daně ke dni 31. 3. 2010 dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Tento institut daňového řádu nelze aplikovat na řízení rozběhlé podle zákona o správě daní a poplatků. Na běh lhůty pro stanovení předmětné daňové povinnosti lze tedy aplikovat pouze zákon o správě daní a poplatků. V daném případě tak mohlo běh prekluzivní lhůty ke stanovení daně přerušit dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků pouze zahájení daňové kontroly do 31. 12. 2011. Ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou správní orgány vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňové povinnosti, řízení před správními orgány se však zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy.

[9] Ve smyslu výše uvedeného tak nemůže obstát nepochybně retroaktivní ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, prolamující princip právní jistoty. V důvodové zprávě k daňovému řádu zákonodárce neurčil veřejný zájem, který by možnost retroaktivního použití tohoto pravidla ospravedlňoval.

[10] Žalobkyně dále rekapitulovala průběh řízení vedeného správními orgány. Dodala, že ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů, na něž žalovaný poukázal, zcela evidentně na daný případ nedopadá. Žalovaný tedy neřešil námitku prekluze tak, jak ji žalobkyně uplatnila v odvolání. Námitky spočívající v odkazu na judikaturu Nejvyššího správního soudu, jakož i v dopadu výzvy k podání dodatečného daňového přiznání na běh prekluzivní lhůty, žalovaný pouze shledal irelevantními.

[11] Závěrem žalobkyně poukázala též na rozsudek ze dne 31. 5. 2012, sp. zn. 9 Afs 72/2011, v němž Nejvyšší správní soud potvrdil právní názor žalobkyně ohledně účinků staré a nové právní úpravy daňového řízení. Nová právní úprava se od té staré liší v otázce stavění lhůty pro stanovení daně. Výklad jednoduchého práva je přitom třeba provádět ústavně konformním způsobem. Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností, a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti. Výklad, dle kterého není možné s účinností daňového řádu prodlužovat prekluzivní lhůtu pro vyměření daně stanovenou starou právní úpravou, se jeví jako výklad posilující právní jistotu daňových subjektů. Naopak výklad, který zpětně mění účinky zahájeného daňového řízení tak, že by instrumenty způsobující přerušení běhu lhůty pro vyměření daně zavedené teprve § 148 odst. 2 daňového řádu měly dopadat i na běh prekluzivní lhůty rozběhlé podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, by zpětně měnil postavení daňových subjektů, a jako takový je nepřijatelný.

[12] Z výše uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud rozhodnutí žalovaného, stejně jako rozhodnutí správce daně, zrušil.

[13] V doplnění žaloby ze dne 22. 3. 2013 žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, sp. zn. 1 Afs 96/2012, který se týkal konkludentního vyměření daně při prekluzi a vycházel z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09, podle něhož nedojde-li v rámci prekluzivní lhůty pro vyměření daně k ukončení řízení, je nutno konstatovat, že daň byla vyměřena konkludentně, tedy souladně s podaným daňovým přiznáním.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[14] Ve vyjádření k žalobě žalovaný především zrekapituloval průběh správního řízení. Dále odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a setrval na své předchozí argumentaci. K jednotlivým žalobním bodům pak uvedl, že pokud jde o namítanou prekluzi práva správce daně stanovit daň, dopadá na daný případ zvláštní úprava, totiž § 38r zákona o daních z příjmů ve spojení s § 34 odst. 1 téhož zákona. Žalobkyně svoje tvrzení o neaplikovatelnosti těchto ustanovení blíže nerozvedla. V „řádném“ daňovém přiznání, podaném dne 30. 3. 2009,

žalobkyně uvedla daňovou ztrátu a správce daně ji vyměřil. V případě žalobkyně tak nedošlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008.

[15] K námitce nepřislušnosti správce daně k vydání platebního výměru na pokutu za opožděné daňové tvrzení žalovaný konstatoval, že Finanční úřad v Ivančicích byla správcem daně věcně i místně příslušným. V této souvislosti odkázal na § 13 daňového řádu, jakož i na § 4 dříve účinného zákona o správě daní a poplatků. Dodal, že žalobkyně změnila adresu bydliště – trvalého pobytu, v důsledku čehož došlo v roce 2010 rovněž ke změně místní příslušnosti správce daně z Finančního úřadu Brno III na Finanční úřad v Ivančicích. Finanční ředitelství v Brně pověřilo dle § 8 odst. 4 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, Finanční úřad Brno III provedením daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009 u žalobkyně. Pověřením jiného než místně příslušného správce daně k provedení úkonů, dílčích řízení či postupů v rámci správy daní nebo jiných působností však nedochází ke změně místní příslušnosti původního správce daně. Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, která je úkonem směřujícím k doměření daně, i platební výměr na pokutu za opožděné podání dodatečného daňového přiznání, měl vydat místně příslušný správce daně, tedy Finanční úřad v Ivančicích, neboť se zjevně nejednalo o úkony činěné v rámci daňové kontroly.

[16] K argumentaci žalobkyně týkající se § 264 odst. 4 daňového řádu pak žalovaný uvedl, že toto ustanovení je zcela jednoznačné. Běh lhůty pro stanovení daně, která započala běžet podle dosavadních právních předpisů, ale neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, se posuzuje podle daňového řádu. Pokud tedy došlo ke skutečnosti uvedené v § 148 odst. 2 daňového řádu po 1. 1. 2011, způsobil takový úkon prodloužení lhůty o jeden rok. V daném případě je ovšem pro posouzení běhu a délky lhůty pro stanovení daně rozhodná právní úprava obsažená v § 38r zákona o daních z příjmů.

[17] S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Další podání účastníků řízení

[18] V replice ze dne 11. 6. 2013 k vyjádření žalovaného žalobkyně odkázala na článek Mgr. Jaroslava Kratochvíla *K otázce lhůt pro vyměření a vybrání daně podle daňového řádu*, uveřejněný v měsíčníku *Daně a právo* č. 5/2013, v němž se autor vyjadřuje i k otázce stanovení daně po uplynutí prekluzivní lhůty. V této souvislosti žalobkyně citovala body 21., 22. a 24. nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09.

[19] V podání ze dne 23. 5. 2014 pak žalobkyně k otázce konkurence „staré“ a „nové“ úpravy správy daní a k intertemporálním účinkům § 264 odst. 4 daňového řádu odkázala na náleze Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11. I v něm Ústavní soud při posuzování retroaktivního zásahu do subjektivních práv akcentoval předvídatelnost práva. Vzhledem k tomuto nálezu lze jen stěží připustit, že by zákonodárce v § 264 odst. 4 daňového řádu hodlal porušit zásadu *lex retro non agit*. Z uvedeného lze dovodit, že na daňová řízení rozběhlá před 1. 1. 2011 je nutno z procesního hlediska při správě daní uplatňovat postupy dle staré právní úpravy, a to i ty, které se týkají podání dodatečného daňového přiznání. Ustanovení § 41 zákona o správě daní a poplatků přitom, na rozdíl od § 145 odst. 2 daňového

řádu, neumožňovalo správci daně, aby pod hrozbou sankce vyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. Tento úkon byl zcela ponechán na zjištění daňového subjektu. Žalobkyně tak legitimně očekávala, že tento stav zůstane zachován minimálně do uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Není tedy relevantní argumentace žalovaného ustanovením § 38r zákona o daních z příjmů. Naopak podstatnou je skutečnost, že správce daně nepřipustně aplikoval novou právní úpravu (§ 145 odst. 2 daňového řádu) na místo právní úpravy staré. Důvody pro zjištění podání dodatečného daňového přiznání byly žalobkyní zjištěny dne 30. 11. 2011. Povinností správce daně tedy bylo postupovat dle § 41 zákona o správě daní a poplatků, aniž by však odmítnutí této povinnosti bylo sankcionováno pokutou. Postup správce daně dle § 250 daňového řádu a uložení pokuty je tak v rozporu s § 264 odst. 12 daňového řádu i se zásadou zákazu retroaktivity. V době právně relevantního jednání žalobkyně zákon takový postup správce daně neumožňoval a s podáním dodatečného daňového přiznání žádné sankce nespojoval. Bylo legitimním právem žalobkyně očekávat, že tomu tak zůstane po celou dobu trvání prekluzivní lhůty pro stanovení daně, ať již vycházela z § 38r zákona o daních z příjmů či nikoli.

[20] V podání ze dne 11. 6. 2014 se *žalovaný* vyjádřil k doplňujícím podáním žalobkyně. Uvedl, že v nálezu sp. zn. III. ÚS 3221/11 Ústavní soud neřešil otázku intertemporálních účinků § 264 odst. 4 daňového řádu, ale zabýval se zachováním lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání a otázkou intertemporálních účinků změny judikatury ohledně lhůty pro stanovení daně. Argumentace žalobkyně tímto nálezem není pro daný případ přílehlavá. Především z něj nelze dovodit, že by správce daně při ukládání pokuty postupoval v rozporu s § 264 odst. 12 daňového řádu a zásadou zákazu retroaktivity. Žalovaný se též neztotožnil s výkladem „staré“ právní úpravy provedeným žalobkyní. I podle § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků měl totiž daňový subjekt povinnost podat dodatečné daňové přiznání. Podle § 40 odst. 1 téhož zákona pak správce daně mohl daňový subjekt k takovému podání vyzvat. Dále žalovaný konstatoval, že při uložení pokuty správce daně postupoval podle právní normy účinné v době, kdy žalobkyní vznikla povinnost podat dodatečné daňové přiznání a kdy žalobkyně tuto povinnost nesplnila. Žalobkyně se tedy v době, kdy zjistila důvody pro podání dodatečného daňového přiznání a kdy byla k jeho podání správcem daně vyzvána, mohla seznámit s účinným právním předpisem upravujícím právní následek nepodání či opožděného podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně tedy nepostupoval podle retroaktivního zákona. Ustanovení § 264 odst. 12 daňového řádu pak na souzenou věc nedopadá, neboť se týká případů, kdy lhůta pro podání daňového přiznání uplynula před 1. 1. 2011. Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání byla zachována, přičemž zásadním je v tomto ohledu ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů.

[21] Žalobkyně posléze v podání ze dne 15. 7. 2014 odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33. Závěry v něm uvedené podle žalobkyně upřednostňují vůli daňového subjektu k uplatnění daňové ztráty před postupem, který v dané věci zvolil správce daně. Z toho plyne, že za dobrovolné podání dodatečného daňového přiznání na ztrátu, které bylo podáno mimo časový limit stanovený žalovaným, nelze daňový subjekt nijak sankcionovat. Projev vůle daňového subjektu má přednost před projevem vůle správce daně. Projevem vůle žalobkyně bylo dosaženo téhož stavu, o jaký usiloval svým projevem vůle správce daně.

V. Právní hodnocení soudu

[22] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[23] Jak vyplynulo ze správního spisu, v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ze dne 30. 3. 2009 žalobkyně vykazala daňovou ztrátu ve výši 23 853 155 Kč. Tato ztráta byla i vyměřena. Dne 30. 11. 2011 správce daně vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení k téže dani, a to ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení výzvy. Výzva byla žalobkyni (jejímu zástupci) doručena dne 2. 12. 2011. Podáním ze dne 5. 12. 2011 žalobkyně namítla nepřislušnost správce daně, navrhla prohlášení nicotnosti výzvy a požádala o prodloužení určené lhůty. Rozhodnutím ze dne 9. 12. 2011, č. j. 58446/11/294971701226, správce daně částečně vyhověl žádosti o prodloužení lhůty k podání dodatečného daňového přiznání a podle § 36 odst. 2 daňového řádu tuto lhůtu prodloužil do 2. 1. 2012. Toto rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno fikcí dne 23. 12. 2011. Podnět k prohlášení nicotnosti výzvy žalovaný odložil, o čemž žalobkyni vyrozuměl podáním ze dne 22. 12. 2011, č. j. 15983/11-1505-706053. Žalobkyně posléze dne 1. 1. 2012 správci daně podala jednak stížnost proti postupu dle § 261 odst. 1 daňového řádu, namítla prekluzi nároku na stanovení předmětné daně a požádala o zastavení daňového řízení, jednak požádala o vyslovení neúčinnosti doručení rozhodnutí o prodloužení lhůty. Posléze zmíněnou žádost správce daně zamítl rozhodnutím ze dne 16. 1. 2012, č. j. 1478/12/294971708995; žalobkyni bylo toto rozhodnutí doručeno dne 24. 1. 2012 a žalobkyně se proti němu neodvolala. Přípisem ze dne 17. 2. 2012 pak správce daně nevyhověl prvně uvedené stížnosti ze dne 1. 1. 2012. Dne 9. 2. 2012 správce daně obdržel dodatečné daňové přiznání žalobkyně k předmětné dani. Na jeho základě správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 3. 2012, č. j. 15006/12/294971701226, žalobkyni doměřil daňovou ztrátu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši -11 000 000 Kč, nově tak byla za uvedené zdaňovací období stanovena daňová ztráta ve výši 12 853 155 Kč.

[24] Žalobkyně v podané žalobě jednak brojila proti postupu nepřislušného správce daně, jednak namítala prekluzi oprávnění správce daně vyměřit jí daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008. Soud se ztotožnil s postupem i právními závěry orgánů finanční správy.

[25] Žalobkyně v první řadě uvedla, že výzvu k podání dodatečného daňového přiznání vydal místně nepřislušný správce daně. Jak plyne ze správního spisu, tuto výzvu vydal Finanční úřad v Ivančicích. Skutečnost, že tento finanční úřad byl v té době jejím obecným místně příslušným správcem daně, žalobkyně nerozporovala, poukázala však na skutečnost, že v té době byl Finanční úřad Brno III pověřen provést u ní daňovou kontrolu.

[26] Určení konkrétního správce daně oprávněného a zároveň povinného k provedení určitého daňového řízení vyplývá z pravidel o příslušnosti (věcné, místní, funkční). Pravidla místní příslušnosti pak k provedení řízení konkretizují některého z věcně příslušných správců daně ve vztahu k jejich územní působnosti. Pouze daňové řízení vedené či postupy a úkony vykonané příslušným správcem daně odpovídají zásadě zákonnosti. Existují však i zákonné výjimky, kdy je k provedení úkonů daňového řízení oprávněn i obecně místně nepřislušný

správce daně. Taková výjimka plynula i z § 8 odst. 4 zákona o územních finančních orgánech (ve znění účinném do 31. 12. 2012), podle něhož finanční ředitelství může v obvodu své působnosti v odůvodněných případech pověřit provedením úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů v rámci správy daní nebo v rámci výkonu jiných působností jiný než místně příslušný finanční úřad. Ze znění tohoto ustanovení je zřejmé, že pověřený správce daně může ve věci konat pouze v rozsahu pověření, ostatní úkony tedy vykonává obecně místně příslušný správce daně.

[27] V nyní projednávaném případě plyne z pověření ze dne 22. 4. 2011, č. j. 5530/11-1500-703157, že žalovaný pověřil Finanční úřad Brno III, aby u žalobkyně provedl daňovou kontrolu dle § 85 a násl. daňového řádu, včetně úkonů procesně souvisejících, ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2008 a 2009.

[28] Z uvedeného nutno dovodit, že Finanční úřad Brno III nebyl pověřen vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání. Tuto výzvu ostatně správce daně v průběhu daňové kontroly ani učinit nemůže (viz § 141 odst. 6 věta první daňového řádu). Naopak, lze-li důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, má správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Tak místně příslušný správce daně – Finanční úřad v Ivančicích – učinil. Ve věci je podstatné, že výzva byla vydána před zahájením daňové kontroly, resp. daňová kontrola předmětné daně ani posléze zahájena nebyla, což žalobkyně ani netvrdí.

[29] Nezákonnost pak soud neshledal ani v problematice týkající se žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně postupoval zcela v souladu s § 36 odst. 1, 2 daňového řádu. Rozhodnutí o prodloužení lhůty ze dne 9. 12. 2011, č. j. 58446/11/294971701226, je řádně a racionálně odůvodněno.

[30] Pokud pak jde o samotné tvrzení o prekluzi oprávnění správce daně stanovit samotnou daňovou povinnost žalobkyně na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008, nutno v první řadě poukázat na speciální ustanovení § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2008. Podle tohoto ustanovení (které se dle odstavce 4 vztahuje na všechny poplatníky bez ohledu na to, zda jim byla poskytnuta investiční pobídka podle zvláštního právního předpisu) lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.

[31] Jak uvedeno již výše, za zdaňovací období roku 2008 žalobkyně přiznala daňovou ztrátu a tato jí byla posléze vyměřena. V souladu s § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů mohla žalobkyně tuto daňovou ztrátu od základů daně odečítat nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Nutno tak souhlasit se žalovaným, že lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2008 u žalobkyně končila (končí) zároveň se lhůtou pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2013, tedy až na počátku roku 2017.

[32] Vzhledem k této speciální úpravě se v daném případě neuplatní obecná ustanovení regulující lhůty pro stanovení daně.

[33] I kdyby však výše uvedené závěry nebyly správné, nebyla by žalobkyně ve věci úspěšná. Zde je třeba v první řadě uvést, že i podle předchozí právní úpravy byl správce daně oprávněn k vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (vedle § 40 odst. 1 viz zejména § 44 odst. 1 větu první zákona o správě daní poplatků). Tato výzva pak byla zcela nepochybně úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, tedy úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků prolamujícím lhůtu pro vyměření daně. Není tedy pravdou tvrzení žalobkyně, že by § 148 daňového řádu přinesl v tomto ohledu novou právní úpravu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21, www.nssoud.cz). I pokud by měla být ve věci aplikována pouze předchozí právní úprava, došlo by k dodatečnému vyměření daně v rámci prekluzivní lhůty. Tato lhůta vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2008 by dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků měla teoreticky uplynout ke dni 31. 12. 2011. Ještě v jejím rámci však byl učiněn úkon dle § 47 odst. 2 téhož zákona, na jehož základě byl konec lhůty posunut do 31. 12. 2014.

[34] Použití pouze zákona o správě daní a poplatků na běh prekluzivních lhůt ke stanovení daně započatých za jeho účinnosti a neskončených do dne 31. 12. 2010 však brání § 264 odst. 4 daňového řádu. Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14 (<http://nalus.usoud.cz>), neshledal toto ustanovení protiústavním, a bylo by tak na věc aplikovatelné.

[35] Na základě § 264 odst. 4 věty první a druhé ve spojení s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu tedy oznámením výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně započaté ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků dochází k prodloužení této lhůty o jeden rok. V posuzované věci žalobkyně obdržela výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení dne 2. 12. 2011 a ve smyslu těchto ustanovení daňového řádu jí tak byla oznámena v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Současně na jejím základě došlo k doměření daně. Nutno uzavřít, že i kdyby se v dané věci neuplatnil § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, byla by předmětná daňová povinnost vyměřena v rámci lhůty pro stanovení daně.

[36] Vzhledem k výše uvedenému (a též s ohledem na citovaný nálezn Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14) není na místě se dále zabývat judikaturou, z níž žalobkyně dovozovala intertemporální účinky daňového řádu a zákona o správě daní a poplatků.

[37] Správní orgány správně postupovaly podle daňového řádu. Ustanovení tohoto předpisu žalobkyně porušila. Je tak nedůvodnou též její poznámka, že za dřívější úpravy nebylo pozdní podání dodatečného daňového přiznání k výzvě správce daně nijak sankcionováno (tento názor se ostatně ani nezakládá na pravdě, viz § 68 zákona o správě daní a poplatků).

[38] Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33, byl z hlediska lhůty pro uplatnění žalobních bodů učiněn opožděně, přesto lze nad rámec věci konstatovat, že závěry plynoucí z tohoto rozhodnutí se nyní projednávají věci v zásadě netýkají. Vztahují se totiž k možnosti daňového subjektu uplatnit již vyměřenou

daňovou ztrátu v následujících zdaňovacích obdobích coby odčitatelnou položku, nikoli k samotnému vyměřování této ztráty.

VI. Závěr a náklady řízení

[39] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobkyně nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[40] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 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, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u ě 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.

Nabytím právní moci tohoto rozsudku pozbývá účinků usnesení ze dne 15. 4. 2013, č.j. 29 Af 29/2013-36, jímž Krajský soud v Brně přiznal žalobě odkladný účinek.

V Brně dne 29. září 2015

JUDr. Zuzana Bystřická
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

v. z. Mgr. Petr Pospíšil, v.r.
člen senátu
(§ 54 odst. 2 věta druhá s. ř. s.)