



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jana Kašpara v právní věci žalobce: **Campus International s r.o.**, IČ 615 02 227, se sídlem Koperníkova 2, Praha 2, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, daňovým poradcem se sídlem Vodičkova 41, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, (dříve Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1), v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 13.5.2010, čj. 5948/10-1200-102067,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 13.5.2010, čj. 5948/10-1200-102067, a dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 2 ze dne 16.12.2009, čj. 194561/09/002514105256, se z r u š u j í a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v částce 7.808,- Kč do třiceti dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Jakuba Hajdučíka, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze dne 12.7.2010 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví (dále jen „rozhodnutí finančního ředitelství“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období od 1.1.2002 do 31.12.2002 vydanému Finančním úřadem pro Prahu 2, čj. 194561/09/002514105256 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“)

Žalobce napadá rozhodnutí finančního ředitelství i rozhodnutí prvostupňové z následujících skutkových a právních důvodů:

1. Rozhodnutí finančního ředitelství je nepřezkoumatelné, protože se odvolací orgán nevypořádal s argumentací žalobce uvedenou v odvolání (a v doplnění odvolání ze dne 23.2.2010), že výzva čj: 197326/08/002514105256 ze dne 10.12.2008 nebyla úkonem směřujícím k vyměření daně z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2002 a že jejím vydáním se správce daně dopustil zneužití správního uvážení.

2. Prvostupňové rozhodnutí bylo vydáno po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Žalobce řádně přiznal daň z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2002 a správce daně ji konkludentně vyměřil. Správce daně se ji rozhodl v roce 2005 celou prověřit daňovou kontrolou a své zjištění uvedl ve zprávě o kontrole čj: 157132/05/002931/6982 a následně vystavil dodatečný platební výměr čj: 119463/06/002514/5256 ze dne 24. 7. 2006. Bez ohledu na předchozí dodatečné stanovení daně, správce daně vydal dne 16. 12. 2009 další dodatečný platební výměr na tutéž daň čj: 194561/09/002514105256. Žalobce podal dne 13. 1. 2010 žádost o sdělení důvodů rozdílu podle ust. § 32 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v které mimo jiné správce daně požádal, aby mu sdělil, jakým úkonem či úkony ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu došlo podle jeho názoru k znovuoobnovení běhu prekluzivní lhůty tak, že byl správce daně v roce 2009 oprávněn dodatečně stanovit daň z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2002. S tvrzením správce daně uvedeném ve sdělení čj: 5173/10/002514105256, že úkonem, který podruhé způsobil znovuoobnovení běhu prekluzivní lhůty (poprvé to bylo zahájením daňové kontroly dne 15.4. 2005), byla výzva k podání dodatečného daňového přiznání čj: 197326/08/002514105256 ze dne 10. 12.2008, žalobce nesouhlasí, a to z několika důvodů:

a) Ze znění ust. § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vyplývá, že daňový subjekt, zjistí-li že jeho daňová povinnost má být vyšší než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání. Jelikož rozhodnutí o snížení daňové ztráty čj: 172299/08/002514/5256, ze dne 29. 10. 2008, bylo žalobci doručeno dne 5. 11. 2008, a právní moci nabylo marným uplynutím odvolací lhůty dne 5. 12.2008, žalobce až k tomuto datu zjistil, že jeho daň z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2002 má být jiná. Do dne 4. 12.2008 nelze hovořit o zjištění, ve smyslu výše uvedeného ustanovení, protože teprve právní mocí dochází k definitivnímu určení, jaká byla výše ztráty za rok 2001. Pak by byl žalobce povinen podat dodatečné přiznání nejpozději do 31. 1. 2009, kdyby 31. 12. 2008 nezanikla ze zákona l všechna práva a povinnosti ohledně daňové povinnosti na dani z příjmů právnické osoby za rok 2002. Pokud zanikly všechny povinnosti, pak i povinnost podat dodatečné daňové přiznání.

b) Podle tvrzení žalobce za „situace, kdy hrozilo, že žalobce nebude povinen podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší, se správce daně uchýlil k úskoku v podobě vydání výzvy k podání dodatečného přiznání čj: 197326/08/002514105256. Fakticky se jednalo o pokus zkrátit rozhodnutím orgánu moci výkonné zákonnou lhůtu žalobce pro

podání dodatečného přiznání k dani z příjmů právnické osoby za rok 2002 a ve své podstatě zneužití správního uvážení, protože výzva byla vydána jen z důvodů evidentní snahy správce daně znovu obnovit běh prekluzivní lhůty a dosáhnout možnosti ovlivnit základ daně a daň po uplynutí prekluzivní lhůty.“ Na základě uvedeného žalobce míní, že předmětná výzva nemůže být považována za úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

c) Dalším důvodem svědčícím o prekluzi je skutečnost, že výzva k podání dodatečného přiznání čj: 197326/08/002514105256 nebyla před uplynutím prekluzivní lhůty vykonatelná. Výzva byla vyhotovena 10. 12. 2008, vypravena 17. 12. 2008 a doručena 22. 12. 2008. Rozhodnutí správce daně je vykonatelné, je-li v právní moci a uplynula-li lhůta plnění 2. Avšak patnáctidenní lhůta plnění uplynula až 6. 1. 2009, a proto nemohla mít výzva účinky na daňovou povinnost - daň z příjmů právnické osoby za rok 2002, protože veškerá práva a povinnosti ohledně této daňové povinnosti zanikly dne 31. 12. 2008

3. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že bylo povinností žalobce podat dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2002, když se dozvěděl, že ztráta na dani z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2001 byla jiná, než jaká byla uplatněna v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2002. Správce daně již daňovou povinnost kontrolou prověřoval a její výsledek je zachycen ve Zprávě o daňové kontrole čj: 157132/05/002931/6982, (projednané dne 9. 6. 2006) na jejímž základě byl vydán dodatečný platební výměr čj: 119463/06/002514/5256 ze dne 24. 7. 2007. Žalobce byl oprávněn předpokládat, že správce daně prověřil i odečitatelnou položku v podobě ztráty na dani z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2001 a daňová povinnost byla dodatečným platebním výměrem čj: 119463/06/002514/5256 ze dne 24. 7. 2007 stanovena definitivně. Jestliže tak neučinil, měl správce sám nařídit obnovu řízení podle § 54 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nebo pokud se jednalo o vadu předchozího řízení, měl správce daně možnost podat podnět k přezkoumání svého rozhodnutí podle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků k žalovanému, který by jej mohl nařídit. Skutečnost, že měl správce daně k dispozici zákonné prostředky, jak dosáhnout změny již dvakrát pravomocně stanovené daňové povinnosti (jednou konkludentně, podruhé dodatečným platebním výměrem čj: 119463/06/002514/5256 ze dne 24. 7. 2007) vylučuje, aby žalobci vznikla povinnost podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší, protože měl právo důvěřovat správnosti daně, jak ji správce daně již jednou dodatečně stanovil. Žalobce trvá na tom, že bylo namíste postupovat cestou mimořádných opravných prostředků, protože rozhodnutí o snížení daňové ztráty na dani z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2001 nebylo dříve známo pouze z důvodů neprofesionálního výkonu státní moci. Jistě nic nebránilo správci daně, aby neukončoval daňovou kontrolu na dani z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2002 zahájenou dne 15. 4. 2005, dokud by nebyla dokončena daňová kontrola na dani z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2001. Na základě uvedeného má žalobce za nesporné, že nebylo jeho povinností napravovat pochybení správce daně podáním dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2002. Naopak bylo povinností správce daně napravit vady své činnosti cestou mimořádných opravných prostředků. Z toho plyne, že výzva k podání

dodatečného přiznání čj: 197326/08/002514105256 byla nezákonná, a proto nebyla způsobilá znovu obnovit běh prekluzivní lhůty.

4. V odvolání žalobce namítal, že správce daně porušil zásadu res judicata. Žalovaný k tomu stručně konstatoval, že se správce daně opakovaně nezabýval řešením téže věci, a proto nenastaly důvody pro zastavení řízení, nebo-li výši ztráty za rok 2001 se v rámci kontroly za rok 2002 nezabýval a zabýval se jí poprvé až v řízení započatém výzvou k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005 – 57, dopadajícího i na tento případ a dle názoru žalobce z něj vyplývá, že poté, co byla daňová povinnost za rok 2002 kontrolou, která vyústila ve vydání dodatečného platebního výměru čj: 119463/06/002514/5256 ze dne 24. 7. 2007, již jednou stanovena ve smyslu výkladu je v rozporu se zásadou res judicata vydání dodatečného platebního výměru čj: 194561/09/002514105256 ze dne 16. 12. 2009, neboť tomu bránila překážka věci rozhodnuté, a proto jde o rozhodnutí nezákonné.

5. Žalobce napadá nezákonný postup správce daně, který verifikoval žalovaný, v řízení zahájeném výzvou čj: 197326/08/002514105256. Žalobce na ni reagoval svým podáním ze dne 16.2.2009, kdy předložil správci daně řádné přiznání k dani z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2002. Správce daně se však nesnažil odstranit vady podání, ani nezahájil vytýkácí řízení, ani nedoměřil daň podle pomůcek (ač tak v době od 7. 1. do 15.2.2009 podle ust. § 44 odst. 1 zákona Č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů učinit mohl a měl), a o podaném přiznání vůbec nerozhodl. Žalovaný formalistickým způsobem odpověděl, že na podané přiznání nereagoval, protože bylo podáno přiznání označené jako řádné a nikoliv coby dodatečné přiznání. Žalovaný měl na podání žalobce reagovat a v součinnosti s ním odstranit vady podání. Jelikož správce daně řádně nereagoval, byl zbaven možnosti vydat dodatečný platební výměr čj: 194561/09/002514105256 ze dne 16. 12. 2009 bez součinnosti se žalobcem, a proto je napadené rozhodnutí nezákonné.

6. Žalobce poukazuje na nesprávný procesní postup žalovaného, který žalobci upřel právo součinnosti, i když daň stanovil dokazováním. V řízení prý zahájeném výzvou čj: 197326/08/002514105256 žalovaný tvrdil, že správce daně postupoval podle ust. § 44 zákona o správě daní a poplatků a stanovil daň dokazováním, ač předmětné ustanovení umožňuje správci daně stanovit daň pouze za použití pomůcek. V tomto případě měl správce daně za povinnost, v řádně zahájeném řízení o příslušném mimořádném opravném prostředku, sdělit žalobci svůj záměr stanovit daň za použití důkazu, kterým bylo rozhodnutí o snížení daňové ztráty čj: 172299/08/002514/5256 ze dne 29. 10. 2008, ověřit jeho řádné doručení, protože doručenka je soukromou a nikoliv veřejnou listinou, a teprve poté vydat napadené prvostupňové rozhodnutí.

V závěru žalobce navrhl, aby soud zrušil nejen rozhodnutí žalovaného ale i rozhodnutí prvostupňové, neboť i jeho vydání bránila překážka věci rozhodnuté.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě k prekluzi uvedl, že předmětná výzva k podání dodatečného přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2002 je podle ustanovení § 47 zákona o správě daní úkonem směřujícím k vyměření daně z příjmů

právníků osob za zdaňovací období 2002 a současně úkonem, na základě kterého se odvíjí běh nové tříleté lhůty, ve které lze podle citovaného ustanovení zákona o správě daní daň vyměřit a doměřit. Byl-li před uplynutím této lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému vyměření, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Jak z uvedeného vyplývá, je výzva k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právníků osob za rok 2002 úkonem směřujícím k vyměření daně z příjmů právníků osob za rok 2002 a nová tříletá lhůta k vyměření a doměření daně začala běžet od 31.12.2008. Správce daně vystavil odvoláním napadený dodatečný platební výměr, č.j. 194561/09/002514105256, kterým podle ustanovení § 46 odst. 7 zákona o správě daní vyměřil daň z příjmů právníků osob ve výši 868 620,- Kč. Tuto daňovou povinnost správce daně vyměřil ve lhůtě stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní, tedy v zákonné lhůtě.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

Soud o věci samé rozhodl bez nařízeného jednání, neboť napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 s.ř.s. zrušil pro vady řízení.

Ze správního spisu vyplývá:

Rozhodnutím ze dne 13.5.2010, č.j. 5948/1 0-1200-102067, doručeným zástupci žalobce dne 18.5.2010, žalovaný, zamítl odvolání žalobce ze dne 11.1.2010, doplněné podáními ze dne 19.2.2010 a ze dne 23.2.2010, proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právníků osob za zdaňovací období od 01.01.2002 do 31.12.2002, vydanému pod č.j. 194561/09/002514105256 dne 16.12.2009 Finančním úřadem pro Prahu 2, kterým byla vyměřena daň z příjmů právníků osob ve výši 868 620,- Kč. Tomu předcházela daňová kontrola, která byla zaměřena, dle zprávy o kontrole ze dne 9.6.2006 (dále jen „Zpráva“), na daň z příjmů právníků osob za zdaňovací období 2001 a 2002.

Po provedení daňové kontroly daně z příjmů právníků osob za zdaňovací období roku 2002 a na základě zjištění uvedených ve Zprávě, správce daně vystavil dodatečný platební výměr č.j. 119463/06/002514/5256 ze dne 24.7.2006, ve kterém zohlednil daňovou ztrátu z příjmů právníků osob z roku 2001, v té výši, jak ji žalobce uplatnil v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů právníků osob za rok 2002, a to jako položku odčitatelnou od základu daně.

V správním spise se pak už nachází jako v pořadí (z časového hlediska) další dokument dodatečný výměr na daňovou ztrátu z příjmů právníků osob za zdaňovací období od 01.01.2001 do 31.12.2001, č.j. 172299/08/002514/5256 ze dne 29.10.2008, který byl žalobci doručen dne 5.11.2008 a kterým byla snížena daňová ztráta z příjmů právníků osob za rok 2001 o částku 3 687 540,- Kč.

V tomto dodatečném výměru se ohledně změny daňové povinnosti uvádí:

<i>„Výpočet právnických osob</i>	<i>dodatečně</i>	<i>vyměřené</i>	<i>daňové</i>	<i>ztráty</i>	<i>z</i>	<i>příjmů Kč</i>
<i>1. Poslední podle daňového přiznání, č.j.: 138831/02/002514/5256 ze dne 31.10.2002</i>	<i>známá</i>	<i>daňová</i>				<i>ztráta 4 802 001.00</i>
<i>2. na základě ,</i>	<i>Nově</i>	<i>stanovená</i>	<i>daňová</i>			<i>ztráta</i>
<i>č. j .: ze dne</i>						
<i>zaokrouhlená na celé koruny nahoru</i>						<i>1 114 461.00</i>
<i>3. Dodatečně vyměřená daňová ztráta</i>						
<i>Rozdíl (+ zvýšení i - snížení): (ř.2 - ř.1)</i>						<i>-3 687 540.00“</i>

Z textu bodu 2 vyplývá, že ve výměru není specifikované řízení na základě, kterého došlo ke změně daňové povinnosti.

Dalším dokumentem ve správním spise se nacházejícím je výzva ze dne 17.12.2008, č.j. 197326/08/002514105256, v níž se uvádí, že správce daně podle ust. § 40 odst.1 a § 41 daňového řádu, vyzývá žalobce k podání „dodatečného přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve lhůtě do 15 dnů ode dne doručení této výzvy. Dále se ve výzvě uvádí, že povinnost podat daňové přiznání žalobci vznikla dle § 41 odst. 1 zákona o správě daní, a v případě, že žalobce nepodá daňové přiznání „v této lhůtě“ je správce daně oprávněn zjistit základ daně sám a stanovit daň podle pomůcek ve smyslu ust. § 44 odst. 1 daňového řádu.

Na výzvu žalobce reagoval sdělením ze dne 16.2.2009 (evid. pod. č.j. 30273/09), ve kterém správce daně sdělil, že: "zasílá opětovně daňové přiznání za rok 2002 s přílohami ROZVAHA a VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ve zjednodušeném rozsahu" spolu s fotokopii uvedených dokladů (viz č.j. 59235 ze dne 31.3.2003 a č.j. 30278 ze dne 16.2.2009).

Poté vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2002, č.j. 194561/09/002514105256 ze dne 16.12.2009, kterým dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 868 620,- Kč.

Městský soud v Praze o žalobních námítkách uvažil takto:

Stěžejní žalobní námitkou je tvrzení prekluze práva vyměřit daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002. Prekluzí se správní orgán v něm vedeném řízení, jakož i soud při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí, musí zabývat vždy z moci úřední, tj aniž by prekluze v řízení byla namítána. V případě, že je prekluze v správním řízení namítána, musí se správní orgán zabývat námitkami vztahujícími se k prekluzi i případě, že prekluzi neshledá.

V projednávaném případě prekluzivní lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, počala běžet 1.1.2003 a skončila by 31.12.2005, jenže byla znovu obnovena zahájením daňové kontroly dne 15.4.2005, zakončené dodatečným

platebním výměrem čj: 119463/06/002514/5256 ze dne 24. 7. 2006. Nová prekluzivní lhůta tak uplynula dnem 31.12.2008, neboť nebyl učiněn do tohoto data úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, který by znovuobnovil běh prekluzivní lhůty. Proto správce daně nebyl oprávněn vydat dodatečný platební výměr ze dne 16. 12. 2009, čj: 194561/09/002514105256, jelikož jej vydal po uplynutí prekluzivní lhůty.

Žalovaný v žalobou napadené ve vyjádření k žalobě tvrdí, že úkonem znovuobnovujícím běh prekluzivní lhůty je výzva doručená žalobci 5.11.2008, a tato je dle jeho názoru úkonem splňujícím podmínku ust. § 47 odst. 2 daňového řádu.

Podle § 47 odst. 2 daňového řádu: „*Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. 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.*“

K požadavkům kladeným na úkon dle § 47 odst. 2 daňového řádu existuje rozsáhlá judikatura Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že úkonem způsobilým znovuobnovit běh prekluzivní lhůty musí být úkon správního orgánu vydaný v souladu se zákonem, a současně musí být skutečně směřovat k vyměření nebo stanovení daně, to znamená - nesmí se jednat o úkon formální. Podle názoru zdejšího soudu tyto požadavky výzva správce daně ze dne 10.12.2008 nespĺňuje.

Jestliže již správce daně se rozhodl postupovat takto a vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání 21 dnů před uplynutím prekluzivní lhůty, měl mít na paměti délku lhůty pro podání daňového přiznání znění ustanovení § 40 odst. 1 a § 41 odst. 1 podle kterého, jak z citovaného textu výzvy vyplývá, ji vydal.

Podle § 40 odst.1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění účinném k datu vydání výzvy (dále jen daňového řádu“): „*Daňové přiznání nebo hlášení je povinen podat každý, komu vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve. Není-li v tomto nebo v jiném daňovém zákoně stanoveno jinak, daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení.*“

Podle § 41 odst. 1 daňového řádu, „*Zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání nebo hlášení. V dodatečném daňovém přiznání nebo hlášení uvede daňový subjekt i den zjištění důvodů pro jeho podání. V této lhůtě je dodatečná daň též splatná.*“

Z textu ustanovení § 40 odst. 1 a 41 odst. 1 daňového řádu, vyplývá, že správce daně nebyl oprávněn stanovit pro podání daňového přiznání lhůtu jinou, než stanoví zákon. Není snad potřebné zdůrazňovat ústavněprávní zásadu, že správní orgán může postupovat a ukládat povinnosti pouze podle zákona a v jeho mezích.

Ani odkaz správce daně na ustanovení § 44 odst. 1 daňového řádu, uvedený ve výzvě, jak vyplývá z níže citovaného textu, nedává správci daně možnost lhůtu dle § 41 odst. 1 zkrátit.

Podle § 44 odst. 1 daňového řádu: „*Nebylo-li podáno daňové přiznání nebo hlášení, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení včas, a to ani po výzvě správce daně, nebo nebyly-li na výzvu ve stanovené lhůtě odstraněny vady, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici, anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání nebo hlášení ani na výzvu správce daně, je správce daně oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nebo hlášení daň ve výši nula.*“

I v případě, že by výzva mohla obsahovat jinou, než zákonem stanovenou lhůtu, vzhledem k tomu, že výzva byla žalobci doručena až dne 22.12.2008, do uplynutí prekluzivní lhůty nebyla výzva vykonatelná, aneb lhůta 15-ti dnů pro splnění v ní uložené povinnosti podat daňové přiznání končila dne 6.1.2009. Pokud žalovaný ve svém rozhodnutí tvrdí, že výzva byla doručení vykonatelná, není z jeho argumentace zřejmé, proč tedy ukládal žalobci ke splnění povinnosti lhůtu 15 dnů. Jakékoliv rozhodnutí nejen správního orgánu ale i soudu je vykonatelné uplynutím lhůty k plnění povinnosti v něm stanovené a tato lhůta k plnění může pochopitelně začít běžet až po doručení takového rozhodnutí.

Především však, aby výzva mohla splňovat kritéria úkonu dle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu musí se jednat o výzvu vydanou v souladu se zákonem. Pokud jde tedy o posouzení zákonnosti vydání výzvy ze dne 10.12.2008, protože pouze úkon vydaný správním orgánem v souladu se zákonem může, za splnění dalších podmínek znovuobnovit běh prekluzivní lhůty, nutno odkázat na názor zastávaný Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 17. 8. 2011, čj. 9 Afs 18/2011-222), od kterého nemá zdejší soud důvodu se odchýlit a jehož právní věty se uvádí:

„I. Při předložení dodatečného daňového přiznání se pravomoc správce daně zjišťovat skutkový stav vztahuje jen na ty skutečnosti, jež jsou významné pro posouzení pravdivosti a případné právní relevance tvrzení daňového subjektu uvedených v dodatečném daňovém přiznání. Pokud jde o zjišťování a prověřování jiných skutečností, pak se musí jednat o takové skutečnosti, které jednak nenaplní některý z důvodů pro použití mimořádných opravných prostředků (§ 41 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) a dále o skutečnosti, které nebyly v dosavadním řízení správními orgány posuzovány.

II. Pravomocné rozhodnutí o dani je odstranitelné pouze cestou mimořádných opravných prostředků či rozhodnutím soudu ve správním soudnictví k podané žalobě proti tomuto rozhodnutí správního orgánu, nikoliv však prostřednictvím dodatečného daňového přiznání.“

Jestliže tedy správce daně již jednou prověřoval, jak vyplývá ze Zprávy o kontrole obě zdaňovací období rok 2001 i rok 2002, a na základě této daňové kontroly daň za rok 2002 pravomocně stanovil (dodatečným platebním výměrem ze dne 24.7.2006), v rámci tohoto prověřování výše uplatněné odečitatelné položky (vycházející ze ztráty uplatněné v daňovém přiznání za rok 2001) kontrolou nebyla shledána, jako uplatněna nesprávně, nelze takové pochybení správce daně při kontrole a následném vyměření odstraňovat výzvou k podání dodatečného daňového přiznání za rok 2002, ale lze postupovat pouze cestou naznačenou v bodu II. citované právní věty a změnu daňové povinnosti za rok 2002 bylo tak možno řešit pouze cestou mimořádných opravných prostředků, nikoliv výzvou k podání dodatečného daňového přiznání za rok 2002.

Možností měnit již pravomocně stanovenou daň, se zabýval Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 24.1.2006, 2 Afs 31/2005 (na které odkazoval i žalobce), v němž se uvádí: „*Daňový řád obecně nevylučuje, aby pravomocně vyměřená daň mohla být následně měněna, přičemž dodatečné platební výměry lze vydávat i opakovaně (viz k tomu zejm. shora již zmíněný § 46 odst. 7 daň. ř. a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 80/2004-72, zveřejněný pod č. 547/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Možnost takové změny, zakotvené generelně v § 46 odst. 7 daň. ř., nutno ovšem mít-vzhledem k zásadě legální licence a enumerativnosti státních pretenzí-za realizovatelnou pouze a výlučně způsobem v zákoně stanoveným (tj. za pomoci procesních instrumentů zákonem výslovně upravených, připadají-li vzhledem ke své podstatě a funkci ve vztahu k zamýšlenému účelu v úvahu).*

Takovým procesním instrumentem jsou v daňovém řádu-podobně jako v trestním řádu, občanském soudním řádu či správním řádu-mimořádné opravné prostředky. Daňový řád upravuje ve své části páté v ustanoveních § 54 až § 55, § 55a, § 55b a § 56 celou škálu těchto mimořádných opravných prostředků pamatujících na situace, kdy z důvodů kvalifikovaného deficitu při zjištění rozhodných skutkových okolností (obnova řízení), pro právní vady (přezkoumání daňových rozhodnutí), kvůli odstranění aplikačních nesrovnalostí a nespravedlností (prominutí daně) či kvůli odstranění administrativních či jiných obdobných pochybení (opravy zřejmých omylů a nesprávností) lze pravomocné rozhodnutí o vyměření daňové povinnosti změnit, přičemž tyto mimořádné opravné prostředky jsou použitelné vždy i ex officio a zásadně připouštějí reformatio in peius (vyjma prominutí daně, kde to je z povahy věci vyloučeno). V podobě těchto mimořádných opravných prostředků má stát k dispozici adekvátní nástroje pro řešení situací, kdy je z legitimních důvodů třeba po pravomocném vyměření daňové povinnosti (takovým je ve smyslu § 46 odst. 5 daň. ř. i akceptace daňového přiznání správcem daně) určit výši daňové povinnosti znovu. Pokud je tedy má k dispozici, je správní orgán v daňovém řízení rovněž povinen jich-a pouze jich-k dosažení cílů, kvůli nimž zákonodárce tyto opravné prostředky v daňovém řádu upravil, používat. Jiný postup správního orgánu by byl vybočením z mezí pravomocí daných tomuto orgánu zákonem a bylo by jej nutno považovat nejen za protizákonný, ale-s ohledem na čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod-i za protiústavní postup.“

Z výše uvedeného vyplývá, že výzva ze dne 10.12.2008 k podání dodatečného daňového přiznání, byla za dané procesní situace úkonem nezákonným, nesplňujícím podmínky ust. § 47 odst. 2 daňového řádu.

Pokud budeme vycházet z povinnosti žalobce stanovené v ust. § 41 odst. 1 daňového řádu „*Zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost...*“, ono zjištění, že daňová povinnost má být za rok 2002 vyšší, jelikož daňová ztráta za rok 2001 je nižší, může ponejprv nastat až právní mocí rozhodnutí dodatečný výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 01.01.2001 do 31.12.2001, č.j. 172299/08/002514/5256 ze dne 29.10.2008, neboť, jak správně uvedl žalobce, až právní mocí rozhodnutí o daňové povinnosti je tato výše daňové povinnosti postavena najisto. I když odhlédneme od neurčitého výroku rozhodnutí ze dne 29.10.2008, neboť není uvedeno, na základě, čeho byla nově stanovena ztráta, a na základě jakého „provedeného řízení“ (dle tvrzení žalovaného uvedeného ve vyjádření), žalobce

minimálně v odvolací lhůtě mohl danou skutečnost, pokud mu nebyla do té doby známá prověřit, rozhodnutí ze dne 29.10.2008 bylo žalobci doručeno dne 5.11.2008, právní moci nabylo **dne 5.12.2008**. Až právní mocí může rozhodnutí správního orgánu přiznávat práva a zavazovat k jakýmkoliv povinnostem. Soud proto konstatuje, že až ode dne 5.12.2008 mohl započít běh lhůty pro podání daňového přiznání dle § 41 odst. 1 daňového řádu, **takže lhůta pro podání přiznání uplynula dne 31.1.2009, tj. po uplynutí prekluzivní lhůty.**

Soud shledal závažné pochybení ze strany žalovaného i v tom, že se s konkrétními námitkami žalobce ohledně prekluze nezabýval, žalovaný ve svém rozhodnutí neuvedl, proč výzva ze dne 10.12.2008 měla být dle jeho názoru úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný své překvapivé a nelogické tvrzení, že výzva, v níž stanovil lhůtu k plnění, byla vykonatelná doručením nijak nezdůvodnil. Žalovaný se rovněž nevypořádal s námitkami žalobce, že výzvu k podání dodatečného přiznání nebyl oprávněn žalovaný vůbec vydat.

S přihlédnutím ke všem shora uvedeným skutečnostem soud přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. dílem pro procesní vady, neboť žalovaný a správce daně nepřihlédli k prekluzi a nevypořádali se s odvolacími námitkami a dílem pro nezákonnost, kterou prekluze je. Jelikož právo vyměřit žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2002 prekludovalo dne 31.12.2008, soud zrušil i dodatečný platební výměr ze dne 16. 12. 2009, čj: 194561/09/002514105256, neboť jej správce daně vydal po uplynutí prekluzivní lhůty.

Vzhledem k tomu, že soud zrušil obě žalobou napadené rozhodnutí pro prekluzi, dalšími žalobními námitkami se pro nadbytečnost nezabýval.

Žalobce měl se svojí žalobou úspěch a náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených a prokázaných nákladů řízení podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Tyto náklady spočívají v nákladech souvisejících se zastoupením advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů za 2 úkony právní služby po 2100 Kč (za převzetí věci a sepsání žaloby), a 2 režijní paušály po 300 Kč. Celkem tedy činí náklady na právní zastoupení včetně DPH 5.808,-Kč. Další náklady představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000 Kč. Proto soud přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení ve výši 7.808,- Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 Praze dne 5. června 2014

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.
předsedkyně senátu