



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudců JUDr. Marcely Rouskové a Mgr. Martina Kříže v právní věci žalobce: **ARTA REAL, k.s.** se sídlem Praha 7, Přístavní 321/14, IČO 261 74 545, zast. JUDr. Jaroslavem Kobíkem, daňovým poradcem, se sídlem Praha 3, Bořivojova 21, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 18.5.2009, č.j. 6265/09-1500-106932

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 18.5.2009, č.j. 6265/09-1500-106932 se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 6.800,- Kč a to do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Jaroslava Kobíka, daňového poradce.**

O d ů v o d n ě n í :

Podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení dle ust. § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb. vydanému Finančním úřadem pro Prahu 7 dne 5.2.2009 pod č.j. 16057/09/007913107556.

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu jako odvolací orgán v odůvodnění mimo jiné zrekapitulovalo průběh daňového řízení a konstatovalo, že ze spisového materiálu bylo zjištěno, že žalobce podal dne 1.7.2002 řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za r. 2001. Daňová povinnost v něm vykázaná byla vyměřena dle ust. § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. Protokolem o ústním jednání ze dne 4.2.2003 č.j. 25259/03/001931/1348 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku

2000 a 2001. V průběhu daňové kontroly, která byla ukončena protokolem ze dne 24.5.2005 č.j. 128494/05/001931/1348 o projednání zprávy o kontrole, bylo zjištěno, že se daňová povinnost na dani z příjmů právnických osob za r. 2001 neodchyluje od daňové povinnosti vyměřené na základě řádného daňového přiznání podaného dne 1.7.2002. Dne 13.7.2005 podal žalobce dodatečné daňové přiznání za uvedené zdaňovací období na daňovou povinnost nižší. K vyměření této daňové povinnosti došlo rovněž dle ust. § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. Dne 1.12.2008 bylo podáno další dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší. Správce daně vydal dne 10.12.2008 pod č.j. 122171/08/007913107556 výzvu k odstranění pochybností o údajích uvedených v tomto dodatečném daňovém přiznání. Rozhodnutí ze dne 5.2.2009 č.j. 16057/09/007913107556 řízení ve věci předmětného dodatečného daňového přiznání zastavil dle ust. § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb.

Odvolací orgán se ve svém rozhodnutí zabýval ust. § 47 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb. a dospěl k závěru, že správce daně byl povinen řízení ve věci dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za r. 2001 podaného správcem daně dne 1.12.2008 zastavit dle ust. § 27 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., neboť lhůta pro vyměření předmětné daňové povinnosti uplynula 31.12.2006.

Žalobce v žalobě uvedl, že v podaném odvolání mimo jiné namítal zejména to, že dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2001, které podala dne 1.12.2008, bylo podáno před koncem běhu lhůty pro vyměření daně.

K právnímu názoru správce daně a odvolacího orgánu žalobce namítl, že takový výklad daňového řádu, který oba daňové orgány zaujaly, je ústavně nekonformní. Má za to, že oba orgány postupovaly v rozporu s ust. § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb. Jejich postupem pak bylo porušeno právo daňového subjektu na správné stanovení daňové povinnosti, jak toto jeho právo vyplývá z daňového řádu, z jeho ust. § 1 odst. 2 ve spojení s ust. § 2 odst. 1.

Ve vyjádření k žalobě odvolací orgán zdůraznil, že považuje výklad žalobce v dané věci za nepřijatelný, neboť dle jeho názoru každá lhůta musí mít pouze jeden počátek a není možné stanovit několik různých prekluzivních lhůt s různými počátky. S odkazem na nález Ústavního soudu I. ÚS 1611/07 ze dne 2.12.2008 uvedl, že prekluzivní lhůta pro vyměření daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 počala běžet 31.12.2001 a pokud nebyl učiněn žádný úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., skončila by dne 31.12.2004. Jelikož však byla dne 4.2.2003 zahájena u žalobce daňová kontrola, počala běžet v důsledku tohoto úkonu nová lhůta pro vyměření, která skončila 31.12.2006. Podle odvolacího orgánu žádný další úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. nebyl správcem daně učiněn. Dodatečné daňové přiznání podané dne 1.12.2008 bylo proto podáno po zákonem stanovené lhůtě.

V replice žalobce navrhl, aby soud vyčkal se svým rozhodnutím na rozhodnutí rozšířeného senátu v uvedené věci.

Ve správním spise se pak nachází řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 podané finančnímu úřadu dne 1.7.2002; dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 podané finančnímu úřadu dne 13.7.2005; dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 podané finančnímu úřadu dne 1.12.2008; protokol o ústním jednání o zahájení kontroly ze dne 4.2.2003; protokol o ústním jednání o projednání zprávy z daňové kontroly ze dne 24.5.2005; výzva k odstranění pochybností ze dne 10.12.2008; rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 7 ze dne 5.2.2009 č.j. 16057/09/007913107556, jímž bylo řízení ve věci

vyměření dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2001 do 31.12.2001, zahájené doručením tohoto přiznání shora uvedenému správci daně dne 1.12.2008 a zaevidovaném pod č.j. 120096/08 zastaveno; odvolání žalobce ze dne 5.3.2009 vč. jeho doplnění ze dne 9.3.2009 a žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 18.5.2009 č.j. 6265/09-1500-106932.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první zák.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.) a po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Soud posoudil předmětnou věc takto:

Podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. 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 § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. yl-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.

Podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb. není-li v tomto nebo zvláštním zákoně stanoveno jinak, daňové řízení se zastaví, jestliže byla zmeškána zákonná lhůta, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav a nebo žádosti o to byly zamítnuty,

Předmětnou otázkou řešenou v daném případě se zabýval i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém rozsudku ze dne 27.4.2011 č.j. 2 Afs 27/2009-61 (dostupný na www.nssoud.justice.cz), kde mimo jiné uvedl, že : „ Procesním institutem, který rovněž může vést ke změně daňové povinnosti, není však zákonem řazen mezi mimořádné opravné prostředky, je dodatečné daňové přiznání. Podle § 41 odst. 1 daňového řádu má daňový subjekt povinnost podat dodatečné daňové přiznání ve lhůtě do konce měsíce následujícího po zjištění, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost (tj. částka daně správcem daně naposled pravomocně stanovená buďto konkludentně postupem podle § 46 odst. 5 daňového řádu nebo platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo rozhodnutím o opravném prostředku). Tato lhůta se podle § 41 odst. 2 daňového řádu přerušuje úkonem správce daně směřujícím k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za příslušné zdaňovací období (tedy většinou zahájením daňové kontroly) a počíná běžet znovu od okamžiku, kdy rozhodnutí vydané na základě tohoto přezkoušení správnosti daňové povinnosti nabude právní moci. Po tuto dobu totiž není podání dodatečného daňového přiznání přípustné (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, čj. 8 Afs 111/2005 - 106, č. 1264/2007 Sb. NSS). Obdobnou subjektivní lhůtu § 41 odst. 1 daňového řádu stanoví i pro podání dodatečného

daňového přiznání na daň nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, než je poslední známá daňová povinnost (tj. ve prospěch daňového subjektu), což je ovšem právo, nikoli povinnost daňového subjektu. Toto právo je ovšem zároveň omezeno § 41 odst. 4 daňového řádu, podle něhož dodatečné daňové přiznání na daň nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, než je poslední známá daňová povinnost, lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro obnovu řízení nebo přezkoumání rozhodnutí podle § 55b daňového řádu, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1 daňového řádu, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak. Citované ustanovení pak uvádí ještě konkrétní případy, kdy není možné dodatečné daňové přiznání ve prospěch daňového subjektu podat. Jak již konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 - 60, č. 1438/2008 Sb. NSS, vedle subjektivní lhůty podle § 41 odst. 1 daňového řádu se na podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň nebo vyšší daňovou ztrátu vztahuje též objektivní propadná lhůta pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 daňového řádu, ovšem s možností, aby došlo k přerušení běhu této lhůty úkony správce daně předcházejícími podání dodatečného daňového přiznání (např. zahájení daňové kontroly), pokud splňují požadavky § 47 odst. 2 daňového řádu. I zde tedy daňový řád stanoví zvláštní objektivní lhůtu, tentokrát pro podání dodatečného daňového přiznání ve prospěch daňového subjektu. Opět by dle názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu odporovalo smyslu této zvláštní úpravy, pokud by i při zachování této lhůty nebylo možné řízení o dodatečném daňovém přiznání řádně dokončit (tj. případně stanovit daň v nové výši) z toho důvodu, že by až v průběhu tohoto řízení došlo k uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu. I zde tedy musí platit, že se v takovém případě lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu již na další řízení o dodatečném daňovém přiznání neuplatní a toto řízení bude časově omezeno pouze zbývajících částí desetileté lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Obdobně to ovšem musí být i v případě řízení o dodatečném daňovém přiznání na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší, které je omezeno pouze subjektivní lhůtou podle § 41 odst. 1 daňového řádu a dále lhůtou podle § 47 odst. 2 daňového řádu.“

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dále konstatoval, že: „Výše zmíněná rozhodnutí rozšířeného senátu, tedy usnesení ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 - 60, publ. pod č. 1438/2008 Sb. NSS, a usnesení ze dne 23. 10. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, publ. pod č. 2055/2010 Sb. NSS, obě též na www.nssoud.cz, zejména pak druhé z nich, již nepřímě řeší spornou právní otázku. Druhé z uvedených usnesení se ve svém bodě 37 zjevně přiklání k názoru druhého senátu v tom, že není možné, aby řízení o dodatečném daňovém přiznání na daň nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, proti poslední známé daňové povinnosti (dále též „DDPN“), zahájené účinným (zejména včasným) úkonem daňového subjektu (podáním ve lhůtě podle § 41 odst. 4 věty první daňového řádu, odkazující na prekluzivní lhůtu podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první daňového řádu) skončilo „automaticky“ uplynutím času jen proto, že po jeho zahájení uplyne zmíněná prekluzivní lhůta, bez věcného posouzení dotyčného dodatečného daňového přiznání. Rozšířený senát se přiklonil k názoru, že v takovém případě není řízení ve věci dotyčného dodatečného daňového přiznání omezeno prekluzivní lhůtou podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první daňového řádu, nýbrž toliko desetiletou lhůtou podle § 47 odst. 2 věty druhé daňového řádu.

Rozšířený senát podotýká, že nepoužití prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první daňového řádu se týká toliko předmětu řízení vymezeného tím DDPN, ve vztahu k němuž se řízení vede. Rozhodně nemůže vést k vystavení daňového subjektu poté, co ve věci zmíněného DDPN bude pravomocně rozhodnuto, případným dalším kontrolním postupům správce daně či dokonce možnosti dalšího doměření daně. Ochranná funkce prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první daňového řádu působí po uplynutí této lhůty i ve vztahu

k daňovému subjektu, vůči němuž je po jejím uplynutí vedeno řízení ve věci jím účinně podaného DDPN, nevztahuje se ovšem na toto řízení (avšak jen a pouze na ně), pro něž zákon stanovil lhůty zvláštní.

Znamená to tedy, že ve věci zmíněného DDPN přiznání může správce daně použít i po uplynutí lhůty podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první daňového řádu za splnění dalších zákonných podmínek daňovou kontrolu jako postup směřující k ověření správnosti tvrzení daňového subjektu uvedených v dodatečném daňovém přiznání či jiné podle konkrétních okolností v úvahu přicházející kontrolní a zjišťovací instituty. Je samozřejmé, že správce daně může v tomto případě tehdy, kdy to je přípustné (např. v odvolacím řízení), zjišťovat skutkový stav a provádět dokazování i mimo daňovou kontrolu. Z obsahového hlediska se však pravomoc správce daně zjišťovat skutkový stav vztahuje jen a pouze na ty skutečnosti, jež jsou významné pro posouzení pravdivosti a případně právní relevance tvrzení daňového subjektu uvedených v dodatečném daňovém přiznání. Zjišťování a prověřování jiných skutečností (se skutečnostmi uvedenými v daňovém přiznání nesouvisejících), i kdyby samy o sobě mohly mít vliv na úsudek o tom, jaká má být skutečná výše daňové povinnosti daňového subjektu, je nepřípustné a bylo by v rozporu se zákonem, neboť k takovému postupu již správce daně nemá pravomoc. Ta mu totiž zanikla uplynutím prekluzivní lhůty a zůstala mu – v důsledku včasného podání DDPN daňovým subjektem – jako výjimka z pravidla pouze ve výseku vymezeném skutečností relevantními pro posouzení správnosti tohoto daňového přiznání.

Rozšířený senát tedy přitakává druhému senátu v tom, že není přípustné, aby řádně (zejména včas) zahájené řízení ve věci DDPN skončilo „automaticky“ bez věcného posouzení pouhým uplynutím prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první daňového řádu.

Navazující otázkou, zda je správce daně při svém rozhodování ve věci DDPN hmotněprávně limitován tím, že tak činí po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první d. ř., není rozšířený senát oprávněn řešit. Nemůže se tedy zabývat tím, zda po uplynutí prekluzivní lhůty je vůbec přípustné zhoršit postavení daňového subjektu oproti jeho poslední známé daňové povinnosti. K této otázce totiž nebyl dosud žádným ze senátů Nejvyššího správního soudu zaujat právní názor, k jehož překonání by bylo nutné rozhodnutí rozšířeného senátu.

Rozšířený senát proto na základě výše uvedených úvah dospěl k následujícím závěrům:

Řízení o dodatečném daňovém přiznání zahájené včasným podáním dodatečného daňového přiznání na daň nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, proti poslední známé daňové povinnosti (§ 41 odst. 4 věty první daňového řádu, odkazující na prekluzivní lhůtu podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první daňového řádu), nemůže skončit „automaticky“ uplynutím času bez věcného posouzení dotyčného dodatečného daňového přiznání jen proto, že po jeho zahájení uplyne zmíněná prekluzivní lhůta.

I po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 a odst. 2 věty první daňového řádu je správce daně v řádně zahájeném řízení o dodatečném daňovém přiznání oprávněn užít procesních prostředků a postupů podle daňového řádu k prověření tvrzení daňového subjektu uvedených v přiznání.“

V daném případě vzhledem ke shora uvedenému je nepochybné, že řízení o předmětném dodatečném přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 zahájené doručením tohoto přiznání Finančnímu úřadu pro Prahu 7 dne 1.12.2001 a zaevidované pod č.j. 120096/08 nemohlo být zastaveno ve smyslu ust. § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., když toto řízení bylo zahájeno včasným podáním předmětného dodatečného přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, což vyplývá z obsahu správního spisu, kde je patrné, že žalobce podal řádné přiznání k dani

z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 finančnímu úřadu dne 1.7.2002, dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 pak podal finančnímu úřadu dne 13.7.2005, další dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 podal žalobce finančnímu úřadu dne 1.12.2008. Ze správního spisu je pak rovněž zřejmé, že v dané věci probíhala daňová kontrola (protokol o ústním jednání o zahájení kontroly ze dne 4.2.2003, protokol o ústním jednání o projednání zprávy z daňové kontroly ze dne 24.5.2005) učiněna byla i výzva k odstranění pochybností ze dne 10.12.2008.

Vzhledem ke shora uvedenému nezbylo Městskému soudu v Praze, než napadené rozhodnutí pro nezákonnost v souladu s ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.).

Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (ust. § 78 odst.5 s.ř.s.).

Podle ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. rozhodl soud o podané žalobě bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný nevyjádřili v soudem stanovené lhůtě nesouhlas s takovým projednáním věci. V daném případě tedy byly splněny zákonné důvody pro postup dle ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu přísluší právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení. Náklady řízení představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000,- Kč a náklady právního zastoupení žalobce advokátem ve výši 4.800,- Kč, což tvoří 2 úkony právní služby po 2.100,- dle § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d), g) vyhlášky č. 177/1996 Sb. a 2 režijní paušály po 300,- Kč dle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. Náklady řízení tedy činí celkem 6.800,- Kč, jak je ve výroku rozsudku uvedeno.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 31. července 2013

JUDr. Slavomír Novák, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Marcela Brabcová