



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj), soudce Mgr. Alexandra Krysla a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **European Data Project s.r.o.**, IČ 61063517
sídlem Komořany 146, 683 01 Rousínov u Vyškova
zastoupená daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 9. 2019, č. j. 36218/19/5200-11431-706012,

takto:

- I. Výrok I. rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 9. 2019, č. j. 36218/19/5200-11431-706012, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. V rozsahu výroků II. až V. rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 9. 2019, č. j. 36218/19/5200-11431-706012, se žaloba zamítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 9. 2019, č. j. 36218/ 19/5200-11431-706012 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž žalovaný:

- výrokem I. změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územního pracoviště

v Domažlicích ze dne 12. 6. 2014, č. j. 1258154/14/2305-05300-403434, tak, že částka doměřené daně ve výši 106 890 Kč se mění na částku 106 680 Kč, částka dodatečně zrušené daňové ztráty z příjmů právnických osob se nemění. Současně se mění výše penále z částky 29 613 Kč na částku 0 Kč;

- výrokem II. změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územního pracoviště v Domažlicích ze dne 12. 6. 2014, č. j. 1258260/14/2305-05300-403434, tak, že částka doměřené daně ve výši 122 000 Kč se mění na částku 121 800 Kč, částka dodatečně zrušené daňové ztráty z příjmů právnických osob se nemění. Současně se mění výše penále z částky 27 610 Kč na částku 0 Kč;

- výrokem III. změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územního pracoviště v Domažlicích ze dne 12. 6. 2014, č. j. 1258277/14/2305-05300-403434, tak, že částka doměřené daně ve výši 128 060 Kč se mění na částku 127 870 Kč. Současně se mění výše penále z částky 25 612 Kč na částku 0 Kč;

- výrokem IV. změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územního pracoviště v Domažlicích ze dne 12. 6. 2014, č. j. 1258300/14/2305-05300-403434, tak, že částka doměřené daně ve výši 35 150 Kč se mění na částku 34 770 Kč, částka dodatečně zrušené daňové ztráty z příjmů právnických osob se nemění. Současně se mění výše penále z částky 11 922 Kč na částku 0 Kč;

- výrokem V. změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územního pracoviště v Domažlicích ze dne 8. 7. 2014, č. j. 1371715/14/2305-05300-403434, tak, že částka doměřené daně ve výši 239 590 Kč se mění na částku 239 400 Kč. Současně se mění výše penále z částky 47 918 Kč na částku 0 Kč.

Jmenovanými prvoinstančními rozhodnutími – dodatečnými platebními výměry – byla doměřena daň za zdaňovací období 2008, 2009, 2010, 2011 a 2012, zrušena daňová ztráta za zdaňovací období 2008 v částce 164 714 Kč, za zdaňovací období 2009 v částce 64 204 Kč a za zdaňovací období 2011 v částce 489 284 Kč a stanovena povinnost uhradit penále.

Předmětem sporu ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích bylo posouzení, zda výše příjmů z nájemného sjednaného mezi spojenými osobami odpovídala principu tržního odstupu zakotvenému v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, dle kterého ceny sjednané v obchodním vztahu (v řízených transakcích) se spojenými osobami odpovídají cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, resp. zda byl případně zjištěný rozdíl mezi nimi

uspokojivě doložen.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně v odůvodnění žaloby uvedla, že žalovaný zvýšení základu daně z příjmů právnických osob za roky 2008 až 2012 o 673 263 Kč opřel o nájemní smlouvy získané dne 5. 5. 2014 z místního šetření u Obce Česká Kubice v rámci daňové kontroly. Takové důkazy ale nelze použít, jelikož byly získané z nezákonné daňové kontroly, protože jak plyne z rozsudků Krajského soudu v Plzni č. j. 30 Af 23/2015-76 ze dne 15. 12. 2016 a Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 22/2017-46 ze dne 10. 1. 2019, správce daně neměl zahájit a provést daňovou kontrolu a místo toho měl vyzvat žalobkyni k podání dodatečných priznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2008 až 2012.
3. Vzhledem k tomu, že žalovaný opřel napadené rozhodnutí pouze o výše jmenované nájemní smlouvy a nikoliv o jiné důkazy získané mimo daňovou kontrolu, bylo uvedené rozhodnutí žalovaného nezákonné, protože za důkazy nelze přijmout nezákonně získané důkazy (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Na podporu svého tvrzení o nezákonnosti získaných důkazů (a tím i napadeného rozhodnutí) žalobkyně dále odkázala na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2009, č. j. 9 Ca 308/2007-41, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 105/2012-37, a ze dne 25. 1. 2017, č. j. 4 Afs 182/2016-18.
4. Nájemní smlouvy získané dne 5. 5. 2014 z místního šetření u Obce Česká Kubice v rámci daňové kontroly nelze za důkazy použít i z toho důvodu, že žalobkyně nebyla místnímu šetření přítomna a nemohla klást otázky osobám, se kterými správce daně dne 5. 5. 2014 jednal. Tím pádem takové důkazy byly podle § 93 odst. 1 daňového řádu získány v rozporu s právním předpisem. Kdyby daňový subjekt byl tomuto místnímu šetření přítomen, mohl by svými otázkami zjistit, zda se nájemní smlouvy získané při místním šetření dne 5. 5. 2014 liší od nájemních smluv uzavřených žalobkyní, a pokud by se lišily, pak by o vzniklý rozdíl ve výši 673 263 Kč nemohl správce daně a žalovaný zvýšit základ daně z příjmů právnických osob za roky 2008 až 2012, protože nájemné v sazbě 23,55 Kč/m² a nájemné v sazbě 1,04 Kč/m² není za shodný předmět nájmu. Právo žalobkyně klást otázky při místním šetření podporuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, č. j. 1 Afs 34/2007-50, a rozsudek zdejšího soudu ze dne 10. 12. 2013, č. j. 57 Af 33/2010-115.
5. Žalobkyně navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a setrval na svých dosavadních závěrech. K námitce nezákonné daňové kontroly kontroval citací rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, a ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, kdy uzavřel, že žalobkyni citovaná judikatura není na danou věc přílehlavá a není ani aktuální. Dále k tomu uvedl, že ani Krajský soud v Plzni, ani Nejvyšší správní soud se k nezákonnosti provedení daňové kontroly přímo nevyjádřily, resp. nevyslovily závěr o tom, že daňová kontrola byla nezákonná. Původní rozhodnutí žalovaného byla zrušena pro nezákonnost spočívající v nevydání výzev k podání dodatečných daňových priznání. Žalovaný tuto nezákonnost napravil tím, že zrušil penále původně předepsané podle § 251

daňového řádu. Bylo tedy evidentní, že žalobkyně nebyla nijak zkrácena na svých právech, když ji správce daně po soudním řízení nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání (k čemuž ho ostatně soudy ani nezavázaly), ale využil již získané důkazy, jejichž správnost žalobkyně nijak nezpochybnila, naopak ze spisového materiálu (a výše citovaných rozsudků ve věci) vyplývalo, že žalobkyně si byla vědoma nesprávnosti údajů uvedených v řádném daňovém přiznání, na výzvy správce daně nereagovala a výsledek daňové kontroly akceptovala. Skutkovou správnost zjištění žalovaného nezpochybnil ani krajský soud, ani Nejvyšší správní soud. Výsledky daňové kontroly a během ní získané důkazy jsou pak plně využitelné v daňovém řízení. Zjištění učiněná správcem daně, resp. žalovaným ve vztahu k tzv. převodním cenám jsou tak v podstatě shodné, jako kdyby žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání za předmětná zdaňovací období.

7. K námitce nezákonně provedeného místního šetření žalovaný uvedl, že místní šetření nespadá pod dokazování jako takové. Jedná se o provádění vyhledávací činnosti, tedy o způsob získání důkazu, jak ostatně vyplývá i ze systematického zařazení místního šetření do postupů při správě daní, stejně jako daňová kontrola. Dokazování je zařazeno v oddílu Průběh řízení. Důkazní prostředky získané při vyhledávací činnosti pak podléhají procesu dokazování a jeho hodnocení. Místní šetření, jak plyne např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 368/2018-36 ze dne 13. 8. 2019, je druhem vyhledávací činnosti, kterou správce daně může provádět dle § 78 odst. 2 daňového řádu i bez součinnosti s daňovým subjektem. Na rozdíl od svědecké výpovědi tak není předpokladem provedení místního šetření přítomnost daňového subjektu, resp. daňový subjekt nemá zákonem dané právo se místního šetření zúčastnit. Postup správce daně, který provedl místní šetření u obce Česká Kubice za účelem ověření cen nájemného v uvedené lokalitě, byl oprávněný, neboť odpovídal postupu při stanovení referenční ceny, tak jak je ustáleně judikován soudy.
8. Žalovaný shrnul, že ze všech okolností případu bylo nade vše pochybnost patrné, že výsledky daňové kontroly byly využitelné v daňovém řízení i přesto, že správce daně měl místo zahájení daňové kontroly zaslat žalobkyni výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Stejně tak místní šetření provedené v obci Česká Kubice z důvodu zjištění cen nájmu bylo provedeno zcela v souladu s daňovým řádem. Tento postup žalovaný považoval v daném případě za správný, zcela v souladu s požadavky zákona a recentní judikatury.

IV.

Další vyjádření účastníků

9. Žalobkyně v podání označeném jako doplnění žaloby vznesla námitku prekluze. Byla toho názoru, že z důvodu nepoužití tzv. řetězení ztrát dle rozsudku Krajského soudu v Plzni č. j. 30 A 167/2008-50 ze dne 14. 11. 2018 se dodatečné platební výměry staly pravomocnými až po uplynutí prekluzivní lhůty. Odkazovala k tomu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48.
10. Žalovaný v reakci na toto podání žalobkyně soudu obsáhle přestřel své argumenty pro závěr, že k prekluzi nedošlo a lhůta pro stanovení daně neuplynula. Opíral se přitom především o relevantní právní úpravu, o rozsudek posledně citovaný žalobkyní, jakož i o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, a rozsudek téhož soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017-85.
11. Žalobkyně ve svých dalších podáních uvedla, že k pravomocnému stanovení daně z příjmů

právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 došlo po uplynutí desetileté prekluzivní lhůty, která uběhla dne 31. 12. 2018. Tato lhůta dle žalobkyně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2014, č. j. 2 Afs 79/2012-49, doběhla v režimu podle § 148 odst. 5 daňového řádu dne 31. 12. 2018 bez možnosti jejího stavení podle § 41 soudního řádu správního. Vzhledem k tomu, že u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 bylo řízení před správním soudem zahájeno v roce 2015, nedochází ke stavění objektivní prekluzivní lhůty po dobu řízení ve správním soudnictví, a k nabytí právní moci dodatečného platebního výměru č. j. 1258154/14/2305-05300-403434 ze dne 12. 6. 2014 došlo dne 3. 9. 2019 po uplynutí desetileté prekluzivní lhůty. Žalobkyně také podotkla, že stran objektivní prekluzivní lhůty započaté před 1. 1. 2011 nepanuje judikatorní shoda v otázce jejího stavení podle § 41 soudního řádu správního. Upozornila k tomu na rozpor mezi rozsudky ze dne 18. 3. 2014, č. j. 2 Afs 79/2012-49, a ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017-85, s tím, že prekluzivní lhůta má sloužit ochraně daňového subjektu.

V.

Posouzení věci soudem

12. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
13. O žalobě soud rozhodl bez nařízení ústního jednání, neboť s tím účastníci souhlasili (§ 51 odst. 1 s.ř.s.).

VI.

Rozhodnutí soudu

14. V první řadě se soud zabýval námitkou prekluze. Protože žalobkyně v posuzovaných zdaňovacích obdobích opakovaně vykazovala ztrátu, bylo nutné zohlednit předně ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, z něhož plynulo a plyne, že v případě možnosti 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 stanovení daně jak za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.
15. K tomu přistupuje § 34 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů s pravidlem, že od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.
16. Ve zdaňovacím období 2011 žalobkyně vykazovala ztrátu a ve zdaňovacím období 2012 mohla ztrátu či její část uplatnit. Pro obě zdaňovací období by lhůta pro stanovení daně končila současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu (její část) uplatnit (§ 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů). Tímto posledním zdaňovacím obdobím by bylo zdaňovací období roku 2016 (2011 + 5 zdaňovacích období dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Lhůta pro podání daňového přiznání by uplynula 3. 4. 2017 (1. 4. byla sobota). Lhůta pro stanovení daně

podle § 148 odst. 1 daňového řádu pro zdaňovací období 2016 by tudíž počala běžet 3. 4. 2017 a uplynula by 3. 4. 2020. Ve výpočtu je možné ustat už nyní a nezohledňovat dále opětovný běh lhůty pro stanovení daně v důsledku zahájení daňové kontroly a také proběhlé soudní řízení, neboť napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno 3. 9. 2019. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2011 a 2012 byla tudíž zachována.

17. U zdaňovacích období 2008, 2009 a 2010 nastaly skutečnosti rozhodné pro počátek běhu lhůty pro stanovení daně ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Soud aplikoval na řešený případ přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, podle kterého běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.
18. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2008 počala běžet podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (v návaznosti na § 264 odst. 4 větu první za středníkem daňového řádu) na konci příslušného zdaňovacího období, tedy 31. 12. 2008. Soud se při vědomí rozporu v judikturních závěrech kasačního soudu, jak na něj ostatně upozornila i žalobkyně (viz poslední větu bodu 11 tohoto rozsudku), přiklonil k tomu výkladu, že lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 daňového řádu nelze v tomto konkrétním případě jakkoli prodloužit, je nepřekročitelná, a tudíž skončila 31. 12. 2018.
19. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 3. 2014, č. j. 2 Afs 79/2012-49, uvedl: *„Zatímco podle (nezměněného) ustanovení § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní po dobu řízení před soudem neběží (dochází i nadále ke stavení jak subjektivní, tak objektivní prekluzivní lhůty pro vyměření daně), podle současné právní úpravy v daňovém řádu ke stavení objektivní lhůty již nedochází. Výše uvedené lze dovodit ze systematiky celého ustanovení § 148 daňového řádu, které stavení běhu lhůty upravuje samostatně v odst. 4, aby následně v odst. 5 upravilo maximální možnou délku prekluzivní lhůty; tuto lhůtu pak nelze ani stavět, ani přerušovat. Tento závěr je i v souladu se záměrem zákonodárce (ratio legis), který v důvodové zprávě k návrhu nového daňového řádu konstatoval, že je zde stanovena „maximální desetiletá lhůta, po kterou je možno lhůty obnovovat, a tedy stanovit daň“ (viz důvodová zpráva, sněmovní tisk č. 685/0, 5. volební období 2006 - 2010, <http://www.psp.cz>). Novým daňovým řádem stanovena desetiletá objektivní lhůta tedy představuje maximální časový limit pro stanovení daně, byť s několika výjimkami (§ 148 odst. 6 a 7 daňového řádu) a působnost ustanovení § 41 s. ř. s., pokud jde o jeho návaznost na objektivní prekluzivní lhůtu, tak s účinností k 1. 1. 2011 zanikla jako důsledek tzv. nepřímé novelizace, provedené § 148 daňového řádu. Ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu je nicméně povahy hmotněprávní a lze je tak aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za jeho účinnosti, tedy od 1. 1. 2011. Tento závěr však platí pouze za předpokladu, že příslušné přechodné ustanovení, tj. ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu nestanoví jinak. Podle tohoto ustanovení 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 stavení běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí jeho účinnosti, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Mezi právní skutečnosti předpokládané přechodným ustanovením § 264 odst. 4, větou třetí daňového řádu (výše zvýrazněnou) (pozn. soudu: správně větou druhou), lze nepochybně podřadit i soudní řízení zahájené na základě žaloby. Podání žaloby totiž představuje právní úkon, který je výkonem práva a jako takový je právní skutečností spočívající ve volném chování, s nímž právní norma spojuje vznik určitých právních následků (účinků); tyto účinky – zde stavení objektivní prekluzivní lhůty – tedy i za účinnosti daňového řádu přetrvávají. Uvedené závěry vyplývají z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 -218, který ostatně krajský soud v odůvodnění svého rozsudku obsáhle citoval. Se zřetelem k vlivu řízení vedených před správními soudy na běh prekluzivních lhůt, jejichž počátek se odvíjí od úpravy ZSDP, lze tedy shrnout, že k jejich stavení (ve smyslu § 41 s. ř. s.) dochází u subjektivních lhůt i poté, co nabyl účinnosti daňový řád. Objektivní desetiletá lhůta má nyní absolutní povahu a její stavení, z důvodů vyplývajících z ustanovení § 41 s. ř. s., je tak vyloučeno; toto pravidlo se neuplatní pouze za předpokladu, že řízení před správními soudy bylo zahájeno v době před 1. 1. 2011, přičemž účinky stavení běhu této lhůty mají pouze ta řízení (jejich části), překračující datum 31. 12. 2002.“

20. V tomto konkrétním případě začala lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2008 běžet před účinností daňového řádu, proto je její počátek určen dle původního zákona ve smyslu věty první za středníkem § 264 odst. 4 daňového řádu. Nenastaly ani nezapočaly žádné skutečnosti mající vliv na běh lhůty ve smyslu věty druhé a třetí citovaného ustanovení – k zahájení daňové kontroly i k zahájení prvního řízení před zdejším soudem, resp. řízení před kasačním soudem, došlo až za účinnosti daňového řádu. Rozhodující je tudíž pouze věta první jmenovaného přechodného ustanovení. Soud se ztotožnil se závěrem Nejvyššího správního soudu, že desetiletá lhůta je absolutní. Protože podle věty první před středníkem § 264 odst. 4 daňového řádu se tímto zákonem řídí běh a délka lhůty pro stanovení daně, jež započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, skončila v projednávaném případě lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 dne 31. 12. 2018. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno teprve 3. 9. 2019, to znamená až poté, kdy právo správce daně doměřit daň již prekludovalo.
21. Zdaňovací období 2009 a 2010 se vzhledem k daňové ztrátě vykázané ve zdaňovacím období 2009 budou opět posuzovat společně, a to podle pravidel § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Posledním zdaňovacím obdobím by bylo zdaňovací období 2014 (2009 + 5 zdaňovacích období), u něhož by lhůta pro podání daňového přiznání uplynula 1. 4. 2015, kdy by zároveň začala běžet lhůta pro stanovení daně. Posledně jmenovaná lhůta by skončila 3. 4. 2018 (1. 4. byla neděle a 2. 4. bylo Velikonoční pondělí). U zdaňovacího období 2009 běh lhůty pro stanovení daně započal 31. 12. 2009, u zdaňovacího období 2010 pak 31. 12. 2010 (§ 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků v návaznosti na § 264 odst. 4 větu první za středníkem daňového řádu). Před koncem lhůty byla zahájena daňová kontrola a od 24. 4. 2014 lhůta o celkové délce 3 016 dnů (31. 12. 2009 až 3. 4. 2018), resp. 2 651 dnů (31. 12. 2010 až 3. 4. 2018) počala běžet znovu (§ 148 odst. 3 daňového řádu), přičemž by skončila 27. 7. 2022 pro zdaňovací období 2009 a 27. 7. 2021 pro zdaňovací období 2010. Správce daně ovšem opětovně musí respektovat nepřekročitelnou lhůtu deseti let pro stanovení daně, jak bylo vyloženo v bodech 19 až 21

tohoto rozsudku, a proto lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2009 skončila 31. 12. 2019 a lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2010 skončí 31. 12. 2020. Vzhledem k datu doručení napadeného rozhodnutí tedy byla lhůta pro stanovení daně u obou jmenovaných zdaňovacích období zachována.

22. Soud při vymezení lhůt uvedených shora zohledňoval aktuální judikaturu kasačního soudu, která zákaz tzv. řetězení ztrát vztahuje na takové situace, kdy by správce daně rozhodoval o stanovení daně a pomocí tzv. řetězení ztrát by si prodlužoval lhůtu pro stanovení daně i u jiného, dřívějšího zdaňovacího období s odkazem na ztrátu vykázanou v pozdějším zdaňovacím období. Soud tedy rozčlenil zdaňovací období tak, aby každá ztráta a k ní příslušející („nejbližší“) zdaňovací období, v němž bylo možno ztrátu či její část uplatnit, měly svůj samostatný režim (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, bod 24).
23. Námitka prekluze byla zčásti důvodná. Protože výroky napadeného rozhodnutí jsou od sebe oddělitelné, zrušil soud výrok I. napadeného rozhodnutí, který se vztahoval ke zdaňovacímu období 2008, pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ve vztahu ke zbylým zdaňovacím obdobím soud posoudil zákonnost rozhodnutí a jemu předcházejícího řízení v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žalobní argumentace není důvodná.
24. Úvodem je nezbytné ve stručnost popsat průběh předcházejícího řízení. Zdejší soud rozsudkem ze dne 15. 12. 2016, č. j. 30 Af 23/2015 – 76 zrušil předcházející rozhodnutí žalovaného, jímž došlo k doměření daně z příjmů za období 2008 – 2012 a ke stanovení penále na základě provedené daňové kontroly. Zdejší soud v daném rozsudku dospěl k závěru, že žalovaný pochybil, když zahájil daňovou kontrolu, aniž by předtím žalobce vyzval k podání dodatečného daňového přiznání. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 1. 2019, č. j. 8 Afs 22/2017 - 46 kasační stížnost žalovaného zamítl a doplnil, že vliv dané vady na zákonnost rozhodnutí spočíval v tom, že pokud by byl daňový subjekt nejprve vyzván k podání dodatečného daňového přiznání a podal by ho, nemohlo by něm být vyžadováno penále. Žalovaný v nyní projednávané věci pokračoval v řízení a na základě výsledků daňové kontroly opět doměřil daň ve stejné výši jako v předcházejícím rozhodnutí, ale nepožadoval po žalobci žádné penále.
25. Podle žalobce je napadené rozhodnutí v rozporu se zákonem ze dvou důvodů.
26. Za prvé je nové rozhodnutí nezákonné, neboť se opírá v výsledek nezákonné daňové kontroly. Podle mínění soudu se žalobce mylí. Pochybení ve volbě procesního nástroje (tj. provedení daňové kontroly namísto učinění výzvy k podání dodatečného daňového přiznání) nemůže samo o sobě zpochybnit skutkové a právní závěry stran daňové povinnosti žalobce, zvláště za situace, ve které toto pochybení nemá žádný vliv na postavení žalobce (penále žalovaný v napadeném rozhodnutí již nepožaduje). Není tedy příslušný odkaz žalobce na judikaturu správních soudů obsažený v žalobě, neboť citované rozsudky se týkaly případů, v nichž nesprávný procesní postup správních orgánů měl vliv na hmotná práva a povinnosti daňových subjektů. V nyní projednávané věci tomu tak po korekci provedené v napadeném rozhodnutí nebylo, proto žalobní námitka není důvodná.
27. Další žalobní bod se týká zákonnosti místního šetření ze dne 5. 5. 2014, o němž byl vyhotoven úřední záznam č. j. 1083239/14/2305-05400-402554. Žalobce namítá, že místní šetření bylo nezákonné, neboť nemohl klást otázky osobám přítomným u šetření. Ani s touto argumentací se zdejší soud neztotožnil. Je třeba si uvědomit, že obsahem místního

šetření nebyl výslech svědků ani jiných osob, ale pouze obstarání listinných důkazů, které byly řádně založeny do spisu, žalobce se k nim mohl kdykoliv v průběhu řízení vyjádřit, proto k porušení jeho procesních práv postupem správce daně nedošlo.

28. Vzhledem k tomu, že žaloba byla částečně důvodná, soud napadené rozhodnutí částečně zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

VII.

Náklady řízení

29. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Soud zrušil toliko jeden z pěti výroků napadeného rozhodnutí, proto na straně žalobce jednoznačně převažuje neúspěch ve věci nad úspěchem, a tak nemá na náhradu nákladů řízení právo. Právo na náhradu nákladů řízení by měl žalovaný vzhledem ke svému částečnému úspěchu, nicméně žalovanému nevznikly jakékoli důvodně vynaložené náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti, a proto mu soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 18. prosince 2020

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu