



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: J. Č., zastoupený JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2014, č. j. 1226/14/7001-11101-011368, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 2. 2016, č. j. 31 Af 34/2014 – 42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Rozhodnutí krajského soudu a jemu předcházející rozhodnutí žalovaného

[1] Rozsudkem ze dne 10. 2. 2016, č. j. 31 Af 34/2014 – 42, krajský soud zamítl žalobu, kterou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2014, č. j. 1226/14/7001-11101-011368, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 9. 2013, č. j. 23561/13/5000-14103-711507, kterým byl zamítnut žalobcův návrh na obnovu řízení ukončeného pravomocným rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 11. 2. 2009, č. j. 7357/08-1100-302537, ve věci dodatečně vyměřené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005.

[2] V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve zrekapituloval, že mezi žalobcem a žalovaným nebylo v dané věci žádného sporu o tom, že byl proveden úkon směřující

k vyměření či dodatečnému stanovení daně (tj. daňová kontrola), kterým se přerušuje prekluzivní subjektivní lhůta ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Zásadní otázkou však byl běh lhůty pro vyměření daně z příjmů fyzických osob (konkrétně za zdaňovací období roku 2005), resp. její konec ve vazbě na provedení daňové kontroly (zahájené dne 29. 5. 2007) a následné doměření daně a s tím související běh lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení. Krajský soud se tedy zabýval otázkou týkající se počátku běhu nové subjektivní tříleté lhůty, přičemž poukázal na znění § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[3] S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu pak krajský soud konstatoval, že počátek prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků se odvíjí od konce roku, v němž byl úkon, který způsobuje přerušení běhu lhůt (tj. daňová kontrola), učiněn. V nyní řešené věci tak běžela tříletá lhůta znovu ode dne 31. 12. 2007; prekluzivní lhůta tudíž uplynula dne 31. 12. 2010. Krajský soud dále doplnil, že pokud by byla předmětná věc posuzována podle § 148 odst. 3 daňového řádu, lhůta by počala plynout již ode dne 29. 5. 2007 (tj. dnem zahájení daňové kontroly) a končila by dne 31. 5. 2010. Prekluzivní tříletá lhůta tedy uplynula v roce 2010, a to podle obou právních úprav.

[4] Při posuzování zachování lhůty pro obnovu řízení krajský soud postupoval podle § 119 odst. 4 daňového řádu. Jak krajský soud již dříve konstatoval, lhůta pro stanovení daně uplynula dne 31. 12. 2010, a proto nebyla zachována objektivní lhůta pro podání návrhu na obnovu řízení. Nadto, krajský soud uvedl, že i kdyby aplikoval § 119 odst. 4 větu třetí daňového řádu, předmětná lhůta by uplynula již v roce 2012. Vzhledem k tomu, že návrh na obnovu řízení byl žalobcem podán až dne 1. 2. 2013, nebyla zachována žádná z objektivních lhůt pro podání návrhu. S odkazem na § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků pak krajský soud doplnil, že žalobce nesplnil podmínku zachování lhůty pro podání žádosti na obnovu řízení ani podle tohoto zákona.

[5] K námitce žalobce, že po subjektivní lhůtě nové, která začíná běžet zahájením daňové kontroly, počíná běžet další subjektivní lhůta, která se odvíjí od konce daňové kontroly, krajský soud uvedl, že takové tvrzení nemá oporu v žádném právním předpisu. Takovýto závěr nelze vyvozovat ani z § 148 odst. 2 písm. b) a c) daňového řádu. V posuzovaném případě totiž v posledních dvanácti měsících před uplynutím lhůty (tj. dne 31. 12. 2010) nedošlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně ani nedošlo k zahájení řízení o mimořádném opravném či dozorčím prostředku. Tvrzení žalobce pak nemá oporu ani v § 148 odst. 3 daňového řádu, který jasně vymezuje, že lhůta pro stanovení daně běží znovu ode dne, kdy byl úkon učiněn. Úkonem se přitom myslí zahájení daňové kontroly, podání řádného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení. Stejně tak nelze názoru žalobce přisvědčit s odkazem na § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. V žádném z relevantních ustanovení tak není vymezeno, že by byla lhůta znovu prodlužována ze žalobcem uváděných důvodů.

[6] Krajský soud závěrem konstatoval, že žalobce podal návrh na obnovu nalézacího řízení ve věci daně z příjmů za zdaňovací období roku 2005 dne 1. 2. 2013. S ohledem na to, že byl úkon, který způsobuje přerušení běhu lhůt, proveden dne 29. 5. 2007, tj. v době, kdy byl účinný zákon o správě daní a poplatků, běh subjektivní tříleté prekluzivní lhůty

pokračování

začal běžet posledním dnem v roce, ve kterém byl úkon zahájen, tedy dne 31. 12. 2007 (§ 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Z toho plyne, že subjektivní tříletá lhůta skončila dne 31. 12. 2010. Krajský soud proto vyhodnotil, že žalobce učinil návrh na obnovu řízení po uplynutí lhůty jak ve smyslu § 119 odst. 4 daňového řádu, tak ve smyslu § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

II. Kasační stížnost

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti tomuto rozsudku podal v zákonné lhůtě kasační stížnost opřenou o § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[8] V kasační stížnosti stěžovatel nejprve obsáhle zrekapituloval průběh řízení před krajským soudem. Nezákonnost napadeného rozsudku pak shledává v nesprávném posouzení právní otázky týkající se běhu nové prekluzivní lhůty po ukončení daňové kontroly ve smyslu § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků. Nová tříletá prekluzivní lhůta podle názoru stěžovatele běží znovu ukončením daňové kontroly, resp. právní mocí dodatečného platebního výměru. V daném případě tak ukončením daňové kontroly v roce 2010 začala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta, která skončila dne 31. 12. 2013. V této lhůtě tedy stěžovatel mohl podat žádost o obnovu řízení. Za úkon správce daně, který přerušuje běh prekluzivní lhůty (kdy běží lhůta nová), je totiž třeba považovat ukončení daňové kontroly vydáním rozhodnutí ve věci.

[9] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[11] Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.

[12] Podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, 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.

[13] Podle § 119 odst. 4 daňového řádu obnovu nalézacího řízení lze povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Obnovu řízení při placení daní lze povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro placení daně. V ostatních případech lze obnovu řízení povolit nebo nařídit do 3 let ode dne právní moci rozhodnutí ukončujícího toto řízení.

[14] Spornou je v daném případě právní otázka týkající se běhu lhůty pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005, když stěžovatel namítá nesprávně stanovený konec této lhůty ve vazbě na provedení daňové kontroly a následné doměření daně a s tím související běh lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení.

[15] Nejvyšší správní soud se ve své judikatuře otázkou běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně opakovaně zabýval. V této souvislosti Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek ze dne 19. 6. 2008, č. j. 7 Afs 28/2008 - 51, v němž uvedl, že *„[p]okud nebyl správcem daně učiněn žádný úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit uplynutím 3 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení. Naopak, byl-li takový úkon v průběhu této lhůty proveden, je konec tříleté lhůty odvislý od konce roku, v němž byl tento nový úkon učiněn.“* Nejvyšší správní soud přitom již v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 109, konstatoval, že *„[p]řerušení prekluzivní lhůty nemůže způsobit jakýkoli úkon, nýbrž pouze takový, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. (...) Úkonem, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, může být i daňová kontrola (...)“*

[16] Pro nyní řešenou věc je pak zcela podstatný závěr Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, že *„za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, který určuje nový běh prekluzivní tříleté lhůty k vyměření či doměření daně, je nutno ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu považovat daňovou kontrolu jako jeden celek. Byla-li tedy správcem daně před uplynutím lhůty stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven. (...) Jestliže totiž daňová kontrola představuje činnost, při níž pracovník správce daně zjišťuje nebo proěřuje velikost daňového základu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u příslušného daňového subjektu, garantuje odst. 1 citovaného ustanovení časový limit proti potencionální libovůli správce daně a i z tohoto důvodu je proto nutno upřednostnit výklad, podle něhož se předmětná prekluzivní lhůta přerušuje od okamžiku jejího zahájení a nikoliv až od případných následných úkonů.“*

[17] V daném případě se jednalo o dodatečné vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005. Tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně tak započala běžet ve 24:00 hodin dne 31. 12. 2005, což je okamžik totožný s 00:00 hodin dne 1. 1. 2006. Správce daně však před uplynutím této lhůty provedl úkon směřující k vyměření daně, když dne 29. 5. 2007 zahájil daňovou kontrolu týkající se uvedeného zdaňovacího období. V souladu se shora citovanými závěry Nejvyššího správního soudu, od nichž není důvodu se v nyní řešené věci jakkoliv odchýlovat, je tedy možné konstatovat, že tímto úkonem došlo k přerušení běhu předmětné prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Nová lhůta tak ve

pokračování

smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků započala běžet dne 31. 12. 2007, přičemž uplynula dne 31. 12. 2010.

[18] S odkazem na výše uvedené tak Nejvyšší správní soud shledal námitku stěžovatele, že ukončením daňové kontroly, resp. právní mocí dodatečného platebního výměru, začala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta, zcela nedůvodnou. K tomu je pro úplnost třeba odkázat i na usnesení ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 – 94, ve kterém rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyslovil závěr, že *„[p]latebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.“*

[19] Co se týče samotné obnovy řízení, konkrétně časového horizontu (lhůty), ve kterém lze rozhodnout o povolení obnovy řízení, pak i tímto se Nejvyšší správní soud již dříve zabýval. Poukázat lze např. na rozsudek ze dne 19. 6. 2008, č. j. 7 Afs 28/2008 – 51, v němž Nejvyšší správní soud uvedl právní názor, že *„[ž]ádost o povolení obnovy řízení musí být podána v rámci zákonem stanovených lhůt. Konec objektivní lhůty k podání žádosti (§ 54 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) je pak spojen s uplynutím tříleté prekluzivní lhůty k vyměření nebo doměření daně (§ 47 citovaného zákona), jejíž počátek je určen § 47 odst. 1 citovaného zákona, popřípadě skutečností předpokládanou § 47 odst. 2 větou první téhož zákona.“* Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 12. 9. 2013, č. j. 7 Afs 78/2013 – 27, ve kterém konstatoval, že *„(...) objektivní lhůta pro podání žádosti o obnovu řízení je ztotožněna s prekluzivními lhůtami pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků a je třeba vycházet z toho, že pro možnost obnovy řízení na žádost daňového subjektu je rozhodující, aby objektivní lhůta podle § 54 odst. 3 tohoto zákona ve spojení s § 47 zákona o správě daní a poplatků (stejně jako subjektivní šestiměsíční lhůta podle § 54 odst. 3 citovaného zákona) byla zachována v okamžiku podání žádosti o obnovu řízení.“*

[20] Uvedené judikатурní závěry sice přímo nedopadají na nyní projednávanou věc, neboť stěžovatel podal žádost o obnovu řízení dne 1. 2. 2013, tedy poté, co již vstoupil v účinnost daňový řád (ode dne 1. 1. 2011), tj. podle § 118 a násl. daňového řádu, a nikoliv v režimu zákona o správě daní a poplatků podle § 54 a násl., přesto je však možné z nich v daném případě vycházet a tyto aplikovat.

[21] Při posouzení zachování lhůty pro obnovu řízení bylo třeba postupovat podle § 119 odst. 4 daňového řádu, který stanovuje, že obnovu nalézacího řízení lze povolit nebo nařídít, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. V daném případě však Nejvyšší správní soud jasně konstatoval, že lhůta pro stanovení daně uplynula uplynutím dne 31. 12. 2010, tedy v 24:00 hodin tohoto dne, což je okamžik totožný s 00:00 hodin dne 1. 1. 2011. Vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatel podal návrh na obnovu řízení až dne 1. 2. 2013, je tedy zřejmé, že tak učinil po uplynutí lhůty ve smyslu § 119 odst. 4 daňového řádu. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v napadeném rozsudku krajského soudu neshledal stěžovatelem tvrzenou nezákonnost.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[23] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a Generálnímu finančnímu ředitelství, které by jako procesně úspěšný účastník řízení o kasační stížnosti na jejich náhradu zásadně mělo právo, žádné náklady s tímto řízením nevznikly, a proto mu jejich náhradu soud nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. srpna 2016

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu