



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **AGROKOM CZ spol. s r.o.**, se sídlem Chrudimská 1656, Přelouč, zast. JUDr. Radovanem Zubkem, advokátem se sídlem Dykova 2230/2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2017, čj. 28137/17/5300-22443-701226, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 12. 3. 2018, čj. 52 Af 60/2017-50,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 12. 3. 2018, čj. 52 Af 60/2017-50, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2017, čj. 28137/17/5300-22443-701226, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti ve výši 20 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný shora specifikovaným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 21. 4. 2016, čj. 776295/16/2801-50524-604152, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovacího

období leden 2013 ve výši 306 079 Kč, neboť jí nebyl přiznán deklarovaný nárok na odpočet daně v této výši.

[2] Krajský soud žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl. Krajský soud se zabýval tím, zda žalobkyně prokázala jí deklarovaný nárok na odpočet daně z titulu přijetí plnění od dodavatele NORDBAY s.r.o. (2 x 24 t máku) a od dodavatele UNISEM, spol. s r.o. (24 t hořčice bílé); shledal, že tomu tak nebylo.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které nově namítla, že správce daně zmeškal lhůtu pro stanovení daně podle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Podle stěžovatelky lhůta pro vyměření daně uplynula 14. 5. 2017, žalovaný však rozhodl až 27. 6. 2017. Krajský soud i žalovaný měli k prekluzi přihlídnout z moci úřední.

[4] Stěžovatelka k případné, dosud neuplatněné, argumentaci žalovaného, spočívající v tvrzení, že správce daně realizoval mezinárodní spolupráci ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a proto se lhůta pro stanovení daně po dobu předvídanou tímto ustanovením stavěla, uvedl následující. V řízeních zahájených před 1. 1. 2014 nedochází ke stavění lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1, 2, 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2013 v důsledku realizace mezinárodní pomoci podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu účinného od 1. 1. 2014. Daňové řízení u stěžovatelky bylo zahájeno daňovou kontrolou dne 14. 5. 2013, a proto na něj nelze aplikovat stavění lhůty pro stanovení daně v důsledku mezinárodní spolupráce. Stěžovatelka též odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, čj. 10 Afs 206/2017-39.

[5] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, případně i rozhodnutí žalovaného.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podle výkladu zastávaného finanční správou před vydáním rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, čj. 10 Afs 206/2017-39, lhůta pro stanovení daně po dobu mezinárodního dožádání neběžela. S ohledem na uvedený rozsudek ale § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu nelze aplikovat na zdaňovací období, u kterých lhůta pro vyměření daně počata běžet před 1. 1. 2014. V souzeném případě tak bylo rozhodnutí o odvolání vydáno až po uplynutí lhůty k vyměření daně. Žalovaný sdělil, že uspokojení stěžovatele ve správním soudnictví změnou nebo zrušením žalobou napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení podle § 124 daňového řádu, resp. § 62 s. ř. s. není v řízení o kasační stížnosti možné (rozsudek NSS ze dne 3. 8. 2017, čj. 9 Afs 166/2017-29).

[7] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil naříkaný rozsudek i žalobou napadené rozhodnutí.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížnosti uplatněných důvodů; ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[9] Podstatou projednávané věci je otázka, zda před vyměřením daně došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, konkrétně zda tato lhůta běžela také v době mezinárodního dožádání. Vzhledem k tomu, že se jedná o problematiku, kterou správní soudy zkoumají z úřední povinnosti (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07), Nejvyšší správní soud přezkoumal závěr krajského soudu v plném rozsahu. Zohlednil tak i ty námitky, které stěžovatelka poprvé vznesla až v kasační stížnosti.

[10] Podle § 148 odst. 1, odst. 2 písm. b), odst. 3, odst. 4 písm. f) daňového řádu:

(1) Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

(2) Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k ...

... b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně.

(3) Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

(4) Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ...

... f) ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.

[11] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 11. 2017, čj. 10 Afs 206/2017-39, publ. pod č. 3677/2018 Sb. NSS, judikoval:

„I. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je lhůtou hmotněprávní.

II. Přejícné ustanovení čl. XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., které se vztahuje na řízení a jiné postupy při správě daní (a je procesněprávní povahy), nelze bez dalšího aplikovat na právní úpravu běhu a délky prekluzivní lhůty.

III. Odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2014 nemá za následek stavení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 1 téhož zákona, započaté před 31. 12. 2013.“

[12] V souzeném případě jde o stanovení daně z přidané hodnoty za leden 2013. S ohledem na to, že zdaňovací období pro účely daně z přidané hodnoty je kratší než jeden rok, podává se přiznání k dani z přidané hodnoty v souladu s § 136 odst. 4 daňového řádu do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, tj. do 25. dne kalendářního měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, za které se daňové přiznání podává;

v souzeném případě do 25. 2. 2013. Následující den, tj. 26. 2. 2013, počala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně (§ 33 odst. 1 a § 148 odst. 1 daňového řádu). Protože správce daně 14. 5. 2013 zahájil daňovou kontrolu, běžela lhůta pro stanovení daně od tohoto dne znovu (§ 148 odst. 3 daňového řádu). A protože 21. 4. 2016 vydal správce daně platební výměr, prodloužila se lhůta o 1 rok (§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu], tj. do 14. 5. 2017.

[13] Žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno a stěžovatelce i jejímu zástupci doručeno 27. 6. 2017 a je proto skutečně zásadní, zda se prekluzivní lhůta stavěla (neběžela) po dobu mezinárodního dožádání (§ 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu]; obě žádosti o mezinárodní spolupráci správce daně odeslal 26. 6. 2015, na jednu z nich obdržel odpověď 10. 9. 2015, na druhou do dne vydání žalobou napadeného rozhodnutí odpověď neobdržel.

[14] Ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu bylo do daňového řádu vloženo zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů [část dvanáctá, čl. XXI, bod 29., tehdy šlo o doplnění písm. e)], a při jeho aplikaci je proto třeba vycházet z jeho přechodných ustanovení. Vzhledem k tomu, že zákonné opatření neobsahuje přechodné ustanovení k běhu hmotněprávní lhůty (pouze procesní úpravu v čl. XXII odst. 1), je třeba vycházet z obecných právních principů, tj. že nová hmotněprávní úprava se aplikuje pouze na nové právní vztahy, nikoli na ty, které vznikly dříve (srov. shora citovaný rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2017, čj. 10 Afs 206/2017-39). Stěžovatelčina námitka je tedy opodstatněná. Vzhledem k tomu, že v její věci počala prekluzivní lhůta běžet před 31. 12. 2013, ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu nebylo možné aplikovat. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně se po dobu mezinárodního dožádání nestavěla a v této lhůtě ke stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu nedošlo. Uvedené uznal i žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a napadený rozsudek proto zrušil podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s.

[16] Dále zhodnotil, že již v řízení před krajským soudem byly dány důvody ke zrušení napadeného rozhodnutí, jelikož bylo vydáno až po uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. S ohledem na povahu této vady, ke které správní soudy přihlíží z úřední povinnosti, postupoval podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a rozhodl též o zrušení rozhodnutí žalovaného, jemuž věc vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný v něm bude vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Stejným způsobem postupoval Nejvyšší správní soud ve skutkově obdobné věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 446/2017.

[17] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s.

pokračování

[18] Stěžovatelka měla ve věci úspěch a podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. jí tak náleží náhrada nákladů řízení vůči žalovanému, který úspěch neměl.

[19] Důvodně vynaložené náklady řízení před krajským soudem jsou tvořeny soudním poplatkem za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále odměnou a náhradou hotových výdajů zástupce stěžovatelky dle vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Zástupce učinil v řízení před krajským soudem dva úkony právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení a podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Výše odměny za jeden úkon právní služby činí 3 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], paušální náhrada hotových výdajů zástupce za jeden úkon právní služby činí 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celková částka ve výši 6 800 Kč se dále zvyšuje o daň z přidané hodnoty ve výši 1 428 Kč.

[20] Důvodně vynaložené náklady řízení před Nejvyšším správním soudem jsou tvořeny soudním poplatkem za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč a dále odměnou a náhradou hotových výdajů zástupce stěžovatelky podle advokátního tarifu. Zástupce učinil v řízení před Nejvyšším správním soudem jeden úkon právní služby, a to podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Výše odměny za jeden úkon právní služby činí 3 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], paušální náhrada hotových výdajů zástupce za jeden úkon právní služby činí 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celková částka ve výši 3 400 Kč se dále zvyšuje o daň z přidané hodnoty ve výši 714 Kč.

[21] Žalovaný je povinen stěžovatelce zaplatit náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši 20 342 Kč (3 000 Kč + 6 800 Kč + 1 428 Kč + 5 000 Kč + 3 400 Kč + 714 Kč) k rukám jejího zástupce JUDr. Radovana Zubka ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

[22] Stěžovatel úspěch ve věci neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. *a contrario* ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně 27. srpna 2019

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu