

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **P. a. s.**, , zastoupeného advokátem JUDr. Markem Pořízkou, Ph.D., se sídlem Gorkého 1, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Prokišova 5, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. října 2003, č. j. 10 Ca 119/2003 - 54,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalobce (dále též stěžovatel) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích shora označeného, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2003, č. j. 7724/120/2002, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 24. 6. 2002, č. j. 156978/02/077910/5776, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 3 075 750 Kč.

Rozsudek krajského soudu napadá stěžovatel v plném rozsahu z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona

č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), když stěžovatel tvrdí, že jeho práva byla zkrácena tím, že rozhodnutí nesprávným způsobem posoudilo naplnění podmínek prekluze, ke které se přihlíží z úřední povinnosti a přestože uplynuly lhůty stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl, že pravomocné vyměření daňové povinnosti za zdaňovací období, které již bylo prekludováno, bylo v souladu s platnou právní úpravou.

1) Stěžovatel namítá, že mu vznikla povinnost podat daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 k 30. 6. 1997 a bez dalšího není možné tuto daňovou povinnost dodatečně vyměřit po uplynutí tříleté preklusivní lhůty, t. j. po 31. 12. 2000. Před uplynutím této lhůty byl se stěžovatelem dne 7. 12. 2000 sepsán protokol o ústním jednání č. j. 227611/00/077930/3318, jehož předmětem bylo „zahájení daňové kontroly“ daně z příjmu právnických osob za rok 1996, 1997 a 1998 s tím, že „faktické provádění kontroly může být zahájeno i v následujícím roce“. Jediným účelem tohoto úkonu bylo dle stěžovatele účelově prodloužit běh prekluzivní lhůty, a proto formální sepsání protokolu nemůže být ve smyslu platné právní úpravy posouzeno jako úkon dle § 47 (myšleno odst. 2) daňového řádu, t. j. úkon směřující k vyměření či dodatečnému vyměření daně, přerušující zákonem stanovenou prekluzivní lhůtu. Stěžovatel byl připraven prokázat svědeckou výpovědí, že k faktickému zahájení daňové kontroly došlo skutečně až v lednu roku 2001, t. j. po uplynutí zákonem stanovené prekluzivní lhůty. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že v protokole o ústním jednání č. j. 227611/00/077930/3318 ze dne 7. 12. 2000 je výslovně uvedeno, že tímto dnem je zahájena daňová kontrola, navíc když se v protokolu uvádí, že bude teprve dohodnut nástup pracovníků FÚ k provedení kontroly daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období a že faktické provádění kontroly může být zahájeno až v příštím roce. V rozhodnutí č. j. 7724/120/2002 ze dne 17. 4. 2003 i správce daně II. stupně výslovně uvedl: „Ačkoliv mohou vzniknout pochybnosti o tom, zda kontrola byla skutečně zahájena již dne 7. 12. 2000, přesto to na celé věci nic nemění. Lze souhlasit s názorem, že k vlastnímu zahájení daňové kontroly dochází až jejím fyzickým zahájením, t. j. okamžikem skutečného prověřování daňového základu“.

2) Stěžovatel předložil za zdaňovací období roku 1996 místně příslušnému správci daně dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1996 na vyšší daňovou ztrátu, dne 4. 2. 1998, t. j. skutečně ještě před uplynutím prekluzivní lhůty vztahující se ke zdaňovacímu období roku 1996. Žádný úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu však nebyl ze strany správce daně k daňovému subjektu ohledně údajů deklarovaných v dodatečném daňovém přiznání učiněn. Daňová ztráta ve výši 2 295 481 Kč byla dodatečně vyměřena ve smyslu § 46 odst. 5 daňového řádu. Předložení dodatečného přiznání nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, a to bez ohledu na to, zda se jedná o dodatečné přiznání na snížení či zvýšení daňové ztráty či dodatečné daňové přiznání na snížení či zvýšení daňové povinnosti. Aby se mohlo jednat o úkon, se kterým zákon spojuje účinky přerušení lhůty, ve které se vyměřuje daňová povinnost, musí jít o úkon správce daně učiněný vůči tomu, kdo takovou daňovou povinnost má, za podmínky, že o tomto úkonu správce daně daňový subjekt zpraví. Předložení dodatečného daňového přiznání je nepochybně úkonem uplatněným vůči správci daně, který nositelem daňové povinnosti není. Argumentace soudu I. stupně, že předložení dodatečného daňového přiznání je úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, protože § 38n odst. 2 zákona o daních z příjmů stanoví, že pro vyměření a dodatečné vyměření daňové ztráty se použijí obdobně ustanovení zvláštního předpisu, a tudíž i ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, je zcela irelevantní a nemá žádnou zákonnou oporu. Tato argumentace nijak neodpovídá na předmět sporu, t. j. zda podání dodatečného

daňového přiznání samotným daňovým subjektem lze zahrnut mezi úkony správce daně směřující k vyměření či dodatečnému doměření daně. Ustanovení § 38n zákona o daních z příjmů bylo zakotveno do právní úpravy daně z příjmů zákonem č. 149/1995 Sb., a poprvé zde byl vymezen pojem „daňová ztráta“. Ustanovení odstavce 2 o vyměření ztráty, příp. dodatečném vyměření ztráty, sice odkazuje poplatníka na příslušná ustanovení daňového řádu, ale tímto nestanoví, že dodatečné přiznání na zvýšení či snížení daňové ztráty je úkonem předpokládaným v § 47 odst. 2 daňového řádu. Vzhledem ke skutečnosti, že daňová ztráta nebyla daňovým řádem upravena, vznikaly pochybnosti o způsobu vyměření daňové ztráty a daňová ztráta se do této doby nevyměřovala formou platebního výměru. Novelizací právní úpravy se sledovalo především právní zakotvení skutečnosti, že se daňová ztráta vyměřuje, a to ve smyslu § 46 daňového řádu, stejně jako daňová povinnost a že pro vyměřování a dodatečné vyměřování platí stejné podmínky jako pro daňovou povinnost. Z tohoto ustanovení tedy nelze v žádném případě dovodit, že dodatečné daňové přiznání na zvýšení či snížení daňové ztráty patří mezi úkony předpokládané ustanovením § 47 odst. 2 daňového řádu. K tomuto odkazuje stěžovatel na Důvodovou zprávu k zákonu č. 149/1995 Sb., bod 127. Pro úplnost stěžovatel dodává, že ani vyměření této daňové ztráty daně dle § 46 odst. 5 daňového řádu nelze považovat za úkon správce daně směřující k vyměření daně ve smyslu § 47 daňového řádu. Rozhodnutí, kterým se daňová povinnost (t. j. včetně daňové ztráty) vyměřuje, je výsledkem stanovení daňové povinnosti správcem daně, nikoli úkonem, který k tomuto vyměření teprve směřuje. Ustanovení § 46 daňového řádu výslovně stanoví, že správce daně o stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí daňový subjekt platebním výměrem. Platební výměr tedy není novým úkonem směřujícím k vyměření daně, ale výsledkem předchozího vyměřovacího řízení a současně předpisem o dani stanovené na základě předchozího vyměřovacího řízení. Jde-li tedy o výsledek již provedeného vyměřovacího řízení, nemůže jít současně o úkon, který k vyměření teprve směřuje. Právní závěr, že platební výměr či dodatečný platební výměr je vždy úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu by také znamenal, že odvolací orgán by měl na vyměření daně další tři roky od konce roku, ve kterém by byl daňový subjekt o nepravomocném vyměření daňové povinnosti zpraven. Doměřit daňovou povinnost na základě zahájené daňové kontroly by pak bylo možné v rozmezí šesti let. Ustanovení § 47 však pro vyměření či doměření daně stanoví vždy lhůtu tříletou, ať již jako výchozí lhůtu pro vyměření daně ve smyslu odstavce prvního, tak jako lhůtu novou podle odstavce druhého. Stěžovatel je toho názoru, že teprve za předpokladu, že by správce daně učinil v rámci řízení o dodatečném vyměření daňové ztráty konkrétní úkon směřující k vyměření této ztráty (např. výzva dle § 43 daňového řádu, nikoli rozhodnutí, kterým se stanoví výsledek vyměřovacího řízení), přerušila by se původní tříletá a otevřel se tak běh nové tříleté lhůty pro změnu daňové povinnosti, a to pouze pokud by neuplynula desetiletá lhůta od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla původní povinnost podat daňové přiznání.

3) Argumentace soudu I. stupně, že bez ohledu na skutečnost, zda byla předmětná kontrola zahájena ještě v roce 2000, či zda bylo předloženo dodatečné daňové přiznání, nemohla preklusivní lhůta pro zdaňovací období roku 1996 uplynout, neboť před jejím uplynutím, t. j. 1. 5. 2000, nabyl účinnosti zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, kterým byl mimo jiné novelizován i zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nemůže obstát. Dle nově zařazeného § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů lze-li 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 vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za kterou lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Dle názoru

soudu I. stupně se aplikací výše uvedeného ustanovení zpětně na zdaňovací období roku 1996 nejedná o nepřípustnou retroaktivitu, neboť citovaná hmotně právní úprava zasáhla do běžící otevřené lhůty, a proto předmětnou preklusivní lhůtu modifikovala a prodloužila až do 31. 12. 2007, neboť posledním obdobím, za které lze ztrátu vyměřenou v roce 1996 uplatnit, je 31. 12. 2007. Stěžovatel je přesvědčen, že retroaktivita nemá v právním státu místo tam, kde zákonodárce se již dříve mohl „dostat ke slovu“, nicméně tak neučinil. Koncepce daňové politiky je věcí státu, který určuje, jako bude daňové zatížení poplatníka konkrétní daně a jak upraví jeho povinnosti v souvislosti s ověřením správného vyměření daně (viz Pl. ÚS 33/01). Daňový řád ve svém znění zakotvil obecnou tříletou preklusivní lhůtu, kterou lze za zákonem stanovených předpokladů prodloužit až na 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předložit přiznání k dani, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání podat. Zákonem č. 71/2000 Sb., účinným od 1. 5. 2000, byla do zákona o daních z příjmů zakotvena nová delší prekluzivní lhůta, a to pro poplatníky, kteří vykázali v určitém zdaňovacím období daňovou ztrátu. Touto novelou došlo za splnění zákonem stanovených předpokladů k prodloužení prekluzivních lhůt nejdříve pro zdaňovací období roku 2000, kdy tato oprávní úprava nabyla účinnosti. Jestliže zákon v žádném ze svých ustanovení výslovně nestanoví, že nové prekluzivní lhůty (t. j. lhůty upravené zákonem č. 71/2000 Sb., účinným od 1. 5. 2000) postihují i jeho nároky vzniklé před účinností této úpravy, t. j. nároky vzniklé za zdaňovací období předcházející zdanitelnému období roku 2000, nemůže je tato nová právní úprava modifikovat, i když jejich běh ještě neskončil. V opačném případě by se skutečně jednalo o retroaktivní působnost právních norem.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti vyjadřuje nesouhlas s tvrzením stěžovatele. Uvádí, že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996, 1997, 1998 a 1999 byla zahájena dne 7. 12. 2000. Tohoto dne se dostavila pracovnice správce daně do sídla stěžovatele s tím, že zahajuje daňovou kontrolu, a o této skutečnosti sepsala protokol č. j. 227611/00/077930/3318 s přesnou identifikací kontrolované daně a období. Nešlo o formální zahájení daňové kontroly formálním sepsáním protokolu, jak stěžovatel namítá, nýbrž o její skutečné zahájení. Na této skutečnosti nic nemění ani nepřesné vyjádření pracovnice správce daně, uvedené v protokolu, a skutečnost, že faktické provádění kontroly může být zahájeno i v následujícím roce. Z této formulace nelze v žádném případě dovozovat, že daňová kontrola byla zahájena až v roce 2001. Dále ze spisového materiálu vyplývá, že s Ing. N., vedoucí informační soustavy, bylo dne 11. 12. 2000 telefonicky dohodnuto, že dne 15. 12. 2000 se dostaví pracovnice finančního úřadu do sídla stěžovatele, kdy začne provádět kontrolu účetních dokladů (viz úřední záznam z 11. 12. 2000). Taktéž z evidence docházky vyplývá, že v měsíci prosinci roku 2000 byla prováděna daňová kontrola u stěžovatele, a to konkrétně ve dnech 18. - 20. prosince. Je pravdou, že evidence docházky je interní evidencí správce daně, nejde však o pouhé mechanické zapisování údajů, nýbrž o pravdivý doklad správce daně o tom, kde se dotyčný pracovník kontroly nacházel, resp. kde prováděl daňovou kontrolu.

Stěžovatelův názor na vyměření daňové ztráty dle § 46 odst. 5 daňového řádu platebním výměrem, kdy tento nelze považovat za úkon správce daně, směřující k vyměření daně dle výše citovaného zákonného ustanovení, považuje žalovaný za správný a dodává, že žalovaný tento názor neprezentoval ani v napadeném rozhodnutí, které bylo předmětem soudního přezkumu, ani ve vyjádření k žalobě. Obecně může žalovaný souhlasit i s dalším tvrzením stěžovatele, že pouze za předpokladu učinění konkrétního úkonu směřujícího k vyměření daňové ztráty v rámci řízení o dodatečném vyměření daňové ztráty, by se původní tříletá lhůta přerušila a otevřel by se tak běh nové tříleté lhůty (§ 47 odst. 2 citovaného

zákona). Nelze však akceptovat skutečnost, že se musí jednat o úkon správce daně, neboť dle názoru žalovaného může takovýto úkon provést i daňový subjekt. Tímto úkonem je právě i podání dodatečného daňového přiznání. Pokud by tomu tak nebylo, nebylo by možné ani rozhodnout o dodatečném daňovém přiznání podaném např. v poslední den prekluzivní lhůty.

K námitce stěžovatele týkající se § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, odkazem na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě setrvává na svém názoru, a to že se jedná o ustanovení procesní povahy, které posunuje konec prekluzivní lhůty pro vyměření daně, t. j. v daném případě 31. 12. 2007. Žalovaný navrhuje kasační stížnost stěžovatele zamítnout.

Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti. V souzené věci stěžovatel uplatnil kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Krajský soud byl při posuzování zákonnosti rozhodnutí žalovaného správního orgánu vázán v souladu s ustanovením § 75 s. ř. s. rozsahem a důvody podané žaloby a při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Ze spisového materiálu, tak jak byl předložen krajskému soudu, bylo zjištěno, že u stěžovatele byl sepsán protokol o zahájení daňové kontroly Finančním úřadem v Českých Budějovicích dne 7. 12. 2000 daně z příjmů právnických osob za roky 1996, 1997 a 1998 a dále byla zahájena protokolem ze dne 11. 3. 2002 kontrola daně z příjmů právnických osob za roky 1999 a 2000 (ve spisu založeny k dané věci: úřední záznam ze dne 11. 12. 2000; výzva správce daně ze dne 14. 3. 2001; protokol o ústním jednání ze dne 15. 5. 2001; protokol o ústním jednání ze dne 22. 10. 2001; protokol o ústním jednání ze dne 4. 2. 2002; protokol o ústním jednání ze dne 11. 3. 2002 – předběžné projednání výsledků kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 1996, 1997 a 1998 – daňové náklady, slevy zákazníkům označené v účetnictví M.; protokol o ústním jednání ze dne 3. 6. 2002 – projednání výsledků kontroly daně z příjmů právnických osob za roky 1996, 1997, 1998, 1999 a 2000; zpráva o daňové kontrole ze dne 19. 6. 2002).

Provedenou kontrolou bylo zjištěno a ve zprávě o daňové kontrole ze dne 19. 6. 2002 je zaznamenáno, že stěžovatelem byla uplatněna v roce 1996 ztráta ve výši 2 295 481 Kč. Kontrolou bylo shledáno, že si stěžovatel neoprávněně snížil základ pro výpočet daně za rok 1996 o a) 248 096 Kč (odpisy hmotného majetku), o tuto částku mu byl základ daně zvýšen, b) 5 279 700 Kč (fa FPS 1834 přijatá od dodavatele T. F. E., zaúčtováno na účet služby porad., znal. pos., audit at.), o tuto částku mu byl základ daně zvýšen, c) 5 000 000 Kč (fa přijatá od dodavatele L. C. S. a. s., P. 4, za poradenskou činnost paušální odměnou za rok 1996), o tuto částku mu byl základ daně zvýšen, d) 231 680 Kč (prodané zboží v maloobch. s účtováním slev prodaného zboží označené jako slevy M.), o tuto částku byl základ daně

zvýšen. Na základě výsledku kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 1996 se základ daně zvýšil celkem o 10 759 476 Kč. Správce daně posoudil toto jednání daňového subjektu jako porušení ustanovení § 23 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů činností, uvedenou pod shora zmíněným a) a § 24 odst. 1 téhož zákona činností shora uvedenou pod b) - d).

Stěžovateli byla dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 6. 2002 č. 1020000285, č. j. 156978/02/077910/5776 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 3 075 750 Kč. Podané odvolání ze dne 17. 7. 2002 proti tomuto platebnímu výměru Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutím ze dne 17. 4. 2003, č. j. 7724/120/2002 zamítlo. Z odůvodnění zamítavého rozhodnutí m. j. vyplynulo, že většina odvolacích námitek je prakticky táž jako v kasační stížnosti, jmenovitě okamžik zahájení daňové kontroly, prekluze lhůty k vyměření daně a charakter podání dodatečného daňového přiznání daňovým subjektem ve vztahu k plynutí zmíněné lhůty. Odvolací orgán poté, co se vypořádal s položkami zvyšujícími daňovou ztrátu daňového subjektu a napadenými procesními postupy, mimo jiné za použití aplikace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, podané odvolání daňového subjektu zamítl. Žalobu ze dne 10. 6. 2003 podanou proti zamítavému rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (prekludovaná lhůta k vyměření daňové povinnosti, okamžik zahájení daňové kontroly, povaha předložení dodatečného daňového přiznání podaného daňovým subjektem, dopad § 38r zákona o daních z příjmů na běh lhůty k vyměření daňové povinnosti správcem daně) Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl rozsudkem ze dne 29. 10. 2003, č. j. 10 Ca 119/2003 – 54, a to jako nedůvodnou. Ve svém rozhodnutí uvedl, že připouští retroaktivitu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, z čehož dovozuje i zachování lhůty pro vyměření daně prostřednictvím modifikace této lhůty podle § 47 daňového řádu. Krajský soud vyhodnotil, že „protokol o oznámení zahájení daňové kontroly je úkonem obnovujícím běh lhůty uvedené v § 47 odst. 1 daňového řádu“, nehodnotil již však, zda faktická kontrola probíhala v prosinci roku 2000 či až v roce 2001. Dále krajský soud vyhodnotil, že „úkon daňového subjektu z roku 1998 – dodatečné daňové přiznání – je úkonem obnovujícím běh lhůty pro vyměření či doměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu“.

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák./ nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné /ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák./, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., t. j. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Tvrzenou nezákonnost spatřuje stěžovatel v nesprávném posouzení právní otázky,

zda byly naplněny podmínky prekluze, ke které se přihlíží z úřední povinnosti a přestože uplynuly lhůty stanovené v § 47 zákona č. 377/1992 Sb., o správě daní a poplatků (daňový řád), Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl, že pravomocné vyměření daňové povinnosti za zdaňovací období, které již bylo prekludováno, bylo v souladu s platnou právní úpravou.

Pro posouzení, zda se v daném případě jedná o prekluzi lhůty pro vyměření daňové povinnosti Nejvyšší správní soud uvádí:

Dne 1. 5. 2000 nabyl účinnosti zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů, který novelizuje i zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Nově zařazené ustanovení § 38r obsahuje speciální úpravu lhůt pro vyměření daně a modifikuje tak lhůty upravené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (současně bylo do zákona o daních z příjmů doplněno i nové ustanovení § 35a, § 35b týkající se uplatnění slevy na dani).

Vzhledem k tomu, že zákon č. 72/2000 Sb. neobsahuje žádná přechodná ustanovení, je třeba počátek lhůt, které počaly běžet dříve, než nabyl uvedený zákon účinnosti, posuzovat podle dosavadní právní úpravy. Nelze přisvědčit žalovanému v tom, že ustanovení § 38r je procesním ustanovením a platí proto dnem účinnosti pro všechny subjekty, byť pro určité případy modifikuje ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., které nepochybně procesním ustanovením je. Má-li být v důsledku změny lhůt zasaženo do hmotněprávní sféry – t. j. stanovení daňové povinnosti a vybrání daně, jedná se o ustanovení s hmotněprávními účinky. Uvedené ustanovení tudíž není možno aplikovat na případy, kdy daňová ztráta již vzniklá byla uplatňována a vyměřována na základě zákonem stanovených podmínek. Zásah do právních vztahů, jakož i daňových povinností založených na základě právních předpisů účinných před 1. 5. 2000 by byl nepřípustnou retroaktivitou. Ze samotné povahy práva vyplývá zásada, že právní normy nepůsobí zpětně, podle právní normy se zpravidla upravují jen ty právní vztahy, které vznikly po dni, kdy tato nabyla účinnosti. Každý ústavně přípustný případ retroaktivity je nutno *expressis verbis* zakotvit v zákoně. Jiný postup by znamenal rozpor se zásadou jasnosti a určitosti zákona, které představují součást principu právního státu (čl. 1 Ústavy České republiky). Znakem právního státu je právní jistota,ochrana důvěry občanů v právo, jejíž výrazem je mimo jiné i zákaz retroaktivity právních norem. Aplikoval-li žalovaný pro účely daně z příjmů ustanovení zákona č. 38r účinné od 1. 5. 2000 na právní stav vzniklý před tímto datem, postupoval nezákonně. Citované ustanovení by bylo možno aplikovat až na ty daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období roku 2000.

Stěžovateli – daňovému subjektu - vznikla ve zdaňovacím období roku 1997 povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1996 a tuto svou povinnost splnil. Dne 4. 2. 1998 stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob. V něm uvedl datum zjištění důvodů pro jeho podání, den 20. 1. 1998, zákonná lhůta dle § 41 odst. 1 daňového řádu pro jeho podání trvala do 28. 2. 1998, což byla sobota, proto dle § 14 odst. 8 daňového řádu trvala až do 2. 3. 1998. Na základě dodatečného daňového přiznání správce daně ve smyslu § 46 odst. 5 daňového řádu dodatečně vyměřil daňovou povinnost ve výši uvedené v tomto dodatečném daňovém přiznání.

Podle § 46 odst. 5 daňového řádu Neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek

vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Stejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového přiznání nebo hlášení.

Správce daně tak učinil v posledním dni zákonem stanovené lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání, když dne 2. 3. 1998 takto daňovou povinnost vyměřil, jak uvedeno na poslední straně daňového přiznání.

Je proto třeba obrátit pozornost na úkon daňového subjektu v roce 1998, konkrétně podání dodatečného daňového přiznání. S přihlédnutím k § 47 daňového řádu [(1) 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. (2) 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.] úkon směřující k vyměření daně musí být učiněn vůči tomu, kdo má daňovou povinnost, musí tedy jít vždy o úkon správce daně, oprávněného daň vyměřit anebo správce daně jím dožádaného (srov. Kindl, M., Telecký, D., Válková, H. v Komentáři k Zákonu o správě daní a poplatků, Praha, C. H. Beck, 2002).

Samotné podání dodatečného daňového přiznání bezesporu není úkonem, který by byl způsobilý ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu prodloužit lhůtu pro vyměření, resp. dodatečné vyměření daně. Takový úkon však učinil správce daně, když daň stanovenou v dodatečném daňovém přiznání ve smyslu ust. § 46 odst. 5 daňového řádu dne 2. 3. 1998 vyměřil. Tento úkon je úkonem přerušujícím běh tříleté promlčecí lhůty, od níž se odvíjí konkluze o platnosti závěru, že lhůtou pro dodatečné vyměření daňové povinnosti byl časový úsek od 1. 1. 1999 do 31. 12. 2001.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné konstatovat, že za okamžik zahájení daňové kontroly není možno v daném případě považovat protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 7. 12. 2000, neboť se jednalo o úkon formální, kterým nebyl kontrola zahájena, ale pouze byl daňový subjekt seznáme s tím, že v lednu roku 2001 bude kontrola prováděna. Následkem toho počala běžet další tříletá preklusivní lhůta (třetí v pořadí, t. j. podruhé obnovená; stále je přitom zachována desetiletá lhůta od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla původní povinnost podat daňové přiznání) od 31. 12. 2001 do 31. 12. 2004, v níž mohl správce daně vyměřit nebo doměřit daň, což se také stalo dodatečným daňovým výměrem ze dne 24. 6. 2002. Za situace, kdy by správce daně nepostupoval ve smyslu ust. § 46 odst. 5 daňového řádu a v roce 1998 neučinil relevantní úkon, t. j. daň nevyměřil, bylo na místě konstatovat, že daňová kontrola provedená v lednu 2001 ohledně daňové povinnosti za zdaňovací období roku 1996 byla provedena po zákonné lhůtě a nemohla být ani úkonem dle § 47 odst. 2 daňového řádu. Zahájil-li správce daně daňovou kontrolu v lednu 2001, resp. výzvou ze dne 14. 3. 2001 vyžádal prokázání skutečností, a to bez ohledu na formálně sepsaný protokol, neučinil tak až po uplynutí promlčecí lhůty.

Vzhledem k výše uvedenému je argumentace stran aplikace ust. § 38r ZDP nepřípadná, neboť v dané věci nebyly důvody ani předpoklady pro aplikaci daného ustanovení.

Z výše uvedeného Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 20. června 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu