

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Tomáše Langáška a JUDr. Ladislava Derky v právní věci žalobce: **CZ stavby, s.r.o.**, IČO: 28015444, se sídlem Barákova 561/79, 326 00 Plzeň, zastoupen JUDr. Pavlem Šímou, advokátem se sídlem Poděbradova 2995/17, 301 00 Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2014, č. j. 15036/14/5000-14203-711413, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 6. 2017, č. j. 57 Af 34/2014 - 110,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Předcházející řízení

[1] Rozhodnutími Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, územního pracoviště v Plzni (dále jen „prvoinstanční orgán“ či „správce daně“) ze dne 3. 12. 2013, č. j. 1719659/13/2301-24903-402679 a č. j. 1719982/13/2301-24903-402679 (dále jen „platební výměry“), byla žalobci na dani z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 7. 5. 2008 do 31. 12. 2008 doměřena daňová povinnost vyšší o částku 1.619.730

Kč a za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 o částku 2.437.600 Kč, a byla mu uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 323.946 Kč a ve výši 487.520 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 11. 6. 2014, č. j. 15036/14/5000-14203-711413 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl odvolání proti platebním výměrům a potvrdil je.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 23. 2. 2016, č. j. 57 Af 34/2014 - 49, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek následně zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 8. 3. 2017, č. j. 6 Afs 94/2016 – 27, neboť se neztotožnil s krajským soudem, že žalobcovu žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti měl žalovaný považovat za odvolání (byla podána před vydáním platebních výměrů, vlastní odvolání podal žalobce samostatně a jeho obsahem byly jiné námitky) a měl se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádat i s námitkami, které žalobce v odvolání neuplatnil a uplatnil je v rámci stížnosti na postup správce daně a žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Krajský soud tudíž nemohl zrušit napadené rozhodnutí bez dalšího pro nepřezkoumatelnost a musel se zabývat důvodností žalobních námitek.

[4] Krajský soud se následně vypořádal s námitkami týkajícími se neprovedení některých žalobcem navrhovaných důkazů a hodnocení důkazů správcem daně, přičemž je neshledal důvodnými a žalobu zamítl rozsudkem ze dne 27. 6. 2017, č. j. 57 Af 34/2014 – 110 (dále jen „napadený rozsudek“). Nepřisvědčil ani námitce prekluze práva na stanovení daně. Původní lhůta pro stanovení daně měla uplynout pro zdaňovací období roku 2008 dne 31. 12. 2011 a pro zdaňovací období roku 2009 dne 31. 12. 2012. Zahájením daňové kontroly dne 29. 11. 2010 došlo podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), k prodloužení lhůty do 31. 12. 2013. Podle § 148 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), aplikovaného na základě přechodného ustanovení § 266 odst. 4 téhož zákona, došlo doručením platebních výměrů dne 13. 12. 2013, tj. v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, k prodloužení lhůty pro stanovení daně do 31. 12. 2014. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno 20. 6. 2014, a proto nedošlo k prekluzi práva na stanovení daně. Aplikaci § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu pak neshledal krajský soud jako protiústavní.

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl v záhlaví označený rozsudek krajského soudu, kterým byla jeho žaloba zamítnuta z výše nastíněných důvodů. Stěžovatel svou kasační stížnost opírá o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a navrhuje zdejšímu soudu, aby napadený rozsudek, případně i napadené rozhodnutí, zrušil.

[6] Podle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil otázku prekluze práva na stanovení daně. Odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS

1935/07, a komentářovou literaturu k daňovému řádu a uzavřel, že v daném případě zahájení daňové kontroly dne 20. 6. 2014 (pozn. Nejvyššího správního soudu - jde zjevně o písařskou chybu, neboť tohoto dne došlo k doručení napadeného rozhodnutí a daňová kontrola byla zahájena dne 29. 11. 2010) není možné považovat za úkon směřující k vyměření daně podle § 47 odst. 2 daňového řádu, neboť správce daně neměl dostatek důvodů pro zahájení daňové kontroly a řádné důvody stěžovateli nesdělil. Zahájení daňové kontroly dne 26. 1. 2012 (pozn. Nejvyššího správního soudu - opět se jedná o nesprávné datum zahájení daňové kontroly) nebylo způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně a dodatečné vyměření daně stěžovateli bylo provedeno po zákonem stanovené lhůtě.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil s odůvodněním napadeného rozsudku ohledně počátku a běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně (k přerušení došlo dne 29. 11. 2010, uběhnout měla dne 31. 12. 2013 a dne 13. 12. 2013 došlo k jejímu prodloužení o rok v důsledku vydání platebních výměrů).

[8] Žalovaný dále poukazuje na skutečnost, že stěžovatel v žalobě namítal vyměření daně po uplynutí zákonem stanovené lhůty, avšak konkrétně netvrdil, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně. Nadto nález Ústavního soudu odkazovaný stěžovatelem je již překonaný, přičemž stěžovatel v daňovém řízení proti zahájení daňové kontroly nic nenamítal a ani se nebránil žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu, přičemž v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu již není posuzována daňová kontrola sama o sobě, ale zejména zjištění a podklady, které z ní vzešly a vedly k vyměření daně. Obě žaloby slouží jako prostředek ochrany k jinému účelu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[10] Byť lze žalovanému přisvědčit, že stěžovatel v řízení před krajským soudem neodvozoval prekluzi práva na stanovení daně z nedůvodnosti zahájení daňové kontroly, nelze kasační stížnost odmítnout jako nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Podstatné je, že stěžovatel namítal nevyměření daně v zákonem stanovené lhůtě, přičemž soud je povinen zabývat se touto otázkou (prekluzí práva na stanovení daně) *ex offo*. Nejvyšší správní soud nemůže odmítnout kasační stížnost pro nepřípustnost námitek týkajících se otázek, které musí zkoumat i bez návrhu (viz nález Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07), a to obzvláště za situace, kdy námitka prekluze jako taková v žalobě uplatněna byla.

[11] Stejně tak není správný závěr žalovaného, že stěžovatel by měl uvedenou námitku uplatňovat pouze v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu mířící proti zahájení a

vedení daňové kontroly. Daň byla stěžovateli doměřena platebními výměry, a pokud tvrdí, že doměřena být nemohla, protože právo správce daně tak učinit prekludovalo, je zcela na místě uplatnit tuto námitku v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného, které platební výměry potvrdilo. Není přitom rozhodné, že se argumentace o prekluzi práva na stanovení daně opírá o skutečnosti související se zahájením daňové kontroly.

[12] Kasační stížnost **není** důvodná.

[13] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil jedinou námitku, dle které došlo k vyměření daně po uplynutí zákonem stanovené lhůty, což dovozuje z toho, že zahájením daňové kontroly u stěžovatele nedošlo k přerušení lhůty podle § 47 odst. 2 ZSDP, neboť správce daně nevyjádřil žádné důvody, pro které daňovou kontrolu zahájil, resp. neseznámil stěžovatele s podezřením a s konkrétními důvody provádění daňové kontroly.

[14] Nejvyšší správní soud sdílí názor žalovaného, že nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, o jehož závěry stěžovatel svou argumentaci opírá, je již překonaný stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, Pl. ÚS-st 33/11. Správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétními pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti. Tím pak nejsou podmíněny ani účinky na běh a délku prekluzivní lhůty k vyměření daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46, a ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52). Závěr krajského soudu, podle kterého došlo zahájením daňové kontroly u stěžovatele k přerušení lhůty pro stanovení daně dle § 47 odst. 2 ZSDP, je tak v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního i Ústavního soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2014, č. j. 4 Afs 25/2015 – 39, ze dne 29. 7. 2015, č. j. 6 Afs 185/2014 - 85, či nález Ústavního soudu ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 431/11).

[15] Podle § 47odst. 1 ZSDP *[p]okud 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*. Podle odst. 2 věta první téhož ustanovení *[b]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*.

[16] Jak správně uvedl krajský soud, lhůta pro vyměření daně dle ZSDP končila pro zdaňovací období roku 2008 dne 31. 12. 2011 a pro zdaňovací období roku 2009 dne 31. 12. 2012. Zahájením daňové kontroly dne 29. 11. 2010 došlo podle § 47 odst. 2 ZSDP k prodloužení obou lhůt do 31. 12. 2013. Poté dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád.

[17] Podle § 264 odst. 4 daňového řádu [*b]ěh 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] Pokud tedy před nabytím účinnosti daňového řádu počala prekluzivní lhůta běžet a došlo k jejímu prodloužení do 31. 12. 2013, jde o otázky, které se posuzují ještě podle dosavadního zákona, tedy ZSDP. Po účinnosti daňového řádu je však třeba dle tohoto nového zákona posuzovat další skutečnosti mající vliv na běh a délku prekluzivní lhůty, proto krajský soud správně aplikoval § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle něhož se lhůta prodlužuje o rok, pokud v posledních 12 měsících jejího běhu došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Doručením platebních výměrů dne 13. 12. 2013 stěžovateli tak došlo k prodloužení lhůty o rok, čili do 31. 12. 2014. V této lhůtě pak nabylo právní moci napadené rozhodnutí (20. 6. 2014). Za obdobné situace vyložil Nejvyšší správní soud zákonná pravidla počítání lhůty pro stanovení daně stejným způsobem např. i v rozsudku ze dne 15. 10. 2015, č. j. 4 Afs 105/2014 – 101. Námitka marného uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření/stanovení daně tak není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[20] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 17. října 2018

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu