



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jířího Pally a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **JUDr. K. T.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 9. 2015, č. j. 29 Af 29/2013 - 65,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Ivančicích platebním výměrem na pokutu za opožděné tvrzení daně ze dne 12. 6. 2012, č. j. 45821/12/294971701226, podle § 250 odst. 5 a § 250 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), uložil žalobci pokutu za opožděné podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 34.100 Kč.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 2. 2013, č. j. 992/13/5000-14103-709175, podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání žalobkyně zamítl a uvedený platební výměr potvrdil.

V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný nejprve takto shrnul obsah předloženého spisového materiálu:

Finanční úřad v Ivančicích zahájil dne 30. 11. 2011 doměřovací řízení a vydal výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008, která byla doručena zástupci daňového subjektu dne 2. 12. 2011. Důvodem pro zahájení doměřovacího řízení byl předpoklad správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu, že dojde k doměření daně. V reakci na tuto výzvu podal zástupce daňového subjektu dne 5. 12. 2011 námitku místní nepříslušnosti správce daně, návrh na zjištění a prohlášení nicotnosti

výzvy a žádost o prodloužení lhůty do 30. 1. 2012. Správce daně po posouzení žádosti vydal dne 9. 12. 2011 rozhodnutí o prodloužení lhůty k podání dodatečného daňového tvrzení do 2. 1. 2012, které bylo doručeno zástupci i daňovému subjektu, přičemž účinky doručení nastaly fikcí podle § 47 odst. 2 daňového řádu dne 23. 12. 2011 a 27. 12. 2011. Podání obsahující námitku místní nepříslušnosti správce daně a návrh na zjištění a prohlášení nicotnosti výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení Finanční ředitelství v Brně dne 22. 12. 2011 odložilo jako nedůvodné, neboť toto rozhodnutí neshledalo nicotným.

Následně dne 1. 1. 2012 podal zástupce daňového subjektu žádost o vyslovení neúčinnosti doručení a o opětovné doručení rozhodnutí o prodloužení lhůty k podání dodatečného daňového tvrzení. Rozhodnutím ze dne 16. 1. 2012, které bylo doručeno zástupci daňového subjektu dne 24. 1. 2012, správce daně žádost o vyslovení neúčinnosti doručení zamítl. Dne 1. 1. 2012 zástupce daňového subjektu podal také stížnost proti postupu správce daně s námitkou prekluze nároku na doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2008 a požadoval zastavení daňového řízení z úřední povinnosti. O vyřízení této stížnosti byl daňový subjekt vyrozuměn písemností ze dne 17. 2. 2012, přičemž účinky doručení nastaly dne 4. 3. 2012 a 5. 3. 2012 fikcí podle § 47 odst. 2 daňového řádu.

Dne 6. 2. 2012 bylo doručeno Finančnímu úřadu Brno III dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008, které bylo dne 9. 2. 2012 postoupeno místně příslušnému správci daně Finančnímu úřadu v Ivančicích. V dodatečném daňovém přiznání, ve kterém daňový subjekt zvýšil základ daně o částku 11.000.000 Kč a snížil daňovou ztrátu z částky 23.853.155 Kč na částku 12.853.155 Kč, je jako datum zjištění důvodů pro jeho podání uveden den 30. 11. 2011. Daňový subjekt tak byl povinen podat dodatečné daňové přiznání nejbližší pracovní den po konci následujícího měsíce, který připadl na 2. 1. 2012. Tento termín se přitom shoduje s datem pro podání dodatečného daňového tvrzení stanoveným na základě rozhodnutí správce daně. Dodatečné daňové přiznání však bylo doručeno místně příslušnému správci daně až dne 9. 2. 2012, tedy 38 dnů po uplynutí lhůty pro jeho podání. Proto byla daňovému subjektu podle § 250 daňového řádu uložena pokuta za opožděné podání dodatečného přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2008 ve výši 34.100 Kč.

Dále se žalovaný zabýval jednotlivými odvolacími námitkami a dospěl k následujícím závěrům:

Finanční úřad v Ivančicích byl místně příslušným správcem daně pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, což konstatovalo ve vyrozumění ze dne 22. 12. 2011 i Finanční ředitelství v Brně, které neshledalo podmínky pro prohlášení nicotnosti této výzvy uvedené v § 105 daňového řádu. Podle jeho závěru totiž sice byl Finanční úřad Brno III pověřen k provedení daňové kontroly včetně úkonů s ní procesně souvisejících, avšak tímto pověřením Finanční úřad v Ivančicích nepozbyl věcnou pravomoc ke správě daní daňového subjektu, kterou se rozumí postup za účelem zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. V rámci tohoto postupu Finanční úřad v Ivančicích vydal výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, a proto byl příslušným orgánem k výkonu správy daní.

Běh a délka lhůty pro stanovení daně, která započala podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a neskončila do data účinnosti daňového řádu, se posuzuje podle jeho ustanovení § 148 a § 264 odst. 4, přičemž okamžik počátku běhu této lhůty se nemění. Pro zdaňovací období započatá v roce 2008 se dále v případě, kdy daňový subjekt vykáže v daňovém přiznání daňovou ztrátu a ta mu byla vyměřena, počítá lhůta pro stanovení daně podle § 38r zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), který je speciálním ustanovením ve vztahu k § 47 zákona o správě daní a poplatků a § 148 daňového řádu. Ze znění § 38r zákona o daních z příjmů přitom

pokračování

vyplývá, že konec běhu lhůty pro stanovení daně se odvozuje od posledního zdaňovacího období, ve kterém lze daňovou ztrátu uplatnit. Vzhledem k tomu, že u daňové ztráty za zdaňovací období roku 2008 tak podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů bylo možné učinit ve zdaňovacím období roku 2013, končí v dané věci běh lhůty pro stanovení daně dne 3. 4. 2017. Nárok na stanovení daně z příjmů fyzických osob za rok 2008 tedy nebyl prekludován a výzva k podání dodatečného daňového tvrzení není nezákonná, a to ani za použití judikatury vztahující se k § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Podle závěru žalovaného byl tedy platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně vydán v souladu se zákonem.

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 29. 9. 2015, č. j. 29 Af 29/2013 - 65, žalobu proti uvedenému rozhodnutí o odvolání zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl soud tyto skutečnosti:

Určení konkrétního správce daně oprávněného a taktéž povinného k provedení určitého daňového řízení vyplývá z pravidel o věcné, místní a funkční příslušnosti. Pouze daňové řízení vedené či postupy a úkony vykonané příslušným správcem daně přitom odpovídají zásadě zákonnosti. Existují však i zákonné výjimky, kdy je k provedení úkonů daňového řízení oprávněn i obecně místně nepřislušný správce daně. Mezi ně náleží i § 8 odst. 4 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech (dále jen „zákon o územních finančních orgánech“), z něhož je však zřejmé, že pověřený správce daně může ve věci konat toliko v rozsahu pověření a ostatní úkony vykonává obecně místně příslušný správce daně. V dané věci byl Finanční úřad Brno III pověřen, aby u žalobkyně provedl daňovou kontrolu podle § 85 daňového řádu, včetně úkonů procesně souvisejících, a to ve věci daně z příjmů fyzických osob za roky 2008 a 2009. Finanční úřad Brno III tak neměl pověření vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení. Tuto výzvu ostatně správce daně v průběhu daňové kontroly ani učinit nemůže, jak vyplývá z § 141 odst. 6 věty první daňového řádu. Naopak, lze-li důvodně předpokládat doměření daně, má správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu, což místně příslušný správce daně Finanční úřad v Ivančicích učinil. Navíc tato výzva byla vydána před zahájením daňové kontroly, resp. daňová kontrola nebyla v předmětné době či později zahájena, což ani žalobkyně netvrdí.

Nezákonnost nebyla shledána ani při rozhodování o žádosti o prodloužení lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně totiž v tomto směru postupoval zcela v souladu s § 36 odst. 1 a 2 daňového řádu a rozhodnutí o prodloužení lhůty řádně a racionálně odůvodnil.

Za zdaňovací období roku 2008 přiznala žalobkyně daňovou ztrátu, která jí byla posléze vyměřena. V souladu s § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů mohla žalobkyně tuto daňovou ztrátu odečítat od základu daně nejdéle v pěti následujících zdaňovacích obdobích, a proto podle § 38r odst. 2 téhož zákona lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2008 skončí zároveň s lhůtou pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2013, tedy až na počátku roku 2017. Vzhledem k této speciální úpravě se v posuzovaném případě neuplatní obecná ustanovení regulující lhůty pro stanovení daně.

Navíc také podle předchozí právní úpravy byl správce daně oprávněn k vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, která byla nepochybně úkonem směřujícím k dodatečnému stanovení daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a majícím za následek přerušování lhůty pro doměření daně. Prekluzivní lhůta vztahující se k roku 2008 by tak podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků běžela do dne 31. 12. 2011, v jejím rámci by byl učiněn úkon podle odstavce druhého téhož ustanovení a na jeho základě by konec

nového běhu lhůty připadl na den 31. 12. 2014. I pokud by tedy měl být v dané věci aplikován pouze předchozí zákon, byla by daň dodatečně stanovena v rámci prekluzivní lhůty.

Použití toliko zákona o správě daní a poplatků na běh prekluzivních lhůt ke stanovení daně započatých za jeho účinnosti a neskončených do dne 31. 12. 2010 však brání ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, které Ústavní soud neshledal v nálezu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14 protiústavním, a proto bylo na danou věc aplikovatelné. Na základě § 264 odst. 4 věty první a druhé ve spojení s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu oznámením výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně započaté ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků dochází k prodloužení této lhůty o jeden rok. V této lhůtě přitom žalobkyně výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení obdržela, k čemuž došlo dne 2. 12. 2011. Na základě této výzvy pak došlo k doměření daně. I kdyby se tedy v dané věci neuplatnil § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, byla by předmětná daňová povinnost doměřena v rámci lhůty pro stanovení daně.

Vzhledem k této skutečnosti a rovněž k nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 není namístě se dále zabývat judikaturou, z níž žalobkyně dovozovala intertemporální účinky daňového řádu a zákona o správě daní a poplatků.

Žalobkyně porušila ustanovení daňového řádu a je tak nedůvodná i její poznámka, že podle dřívější právní úpravy nebylo pozdní podání dodatečného daňového přiznání k výzvě správce daně nijak sankcionováno. Tento názor se ostatně nezakládá na pravdě, jak vyplývá z § 68 zákona o správě daní a poplatků.

Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 - 33, byl z hlediska lhůty pro uplatnění žalobních bodů učiněn opožděně. Přesto lze nad rámec věci konstatovat, že závěry plynoucí z tohoto rozhodnutí se posuzovaného případu v zásadě nedotýkají. Tyto závěry se totiž vztahují k možnosti daňového subjektu uplatnit již vyměřenou daňovou ztrátu v následujících zdaňovacích obdobích coby odčitatelnou položku, nikoli k samotnému vyměřování této ztráty.

Krajský soud tedy shledal námitky žalobkyně nedůvodnými, a jelikož nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti, žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonem stanovené lhůtě kasační stížnost, kterou na výzvu soudu doplnila s tím, že ji podává z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatelka namítla, že závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, které napadený rozsudek ve stručnosti citoval, nevylučují ústavně konformní výklad ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, a to i z pohledu stanovisek disentujících soudců. Po důkladném rozboru tohoto rozhodnutí Ústavního soudu stěžovatelka uvedla, že by takové interpretaci přechodného ustanovení daňového řádu měl být otevřen také Nejvyšší správní soud s ohledem na své názory vyslovené v usnesení ze dne 7. 8. 2014, č. j. 4 Afs 105/2014 - 38, a na svoji úlohu být i strážcem základních zásad právního řádu, které jsou zároveň i ústavními principy.

Podle další kasační námitky byla výzva k podání dodatečného daňového tvrzení ze dne 30. 11. 2011 vydána pouhých 31 dnů před uplynutím prekluzivní lhůty uvedené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, je zcela bezobsažná a nejsou v ní zmíněny relevantní důvody

pokračování

pro její vydání, jak uvedla již v žalobě. Přitom celý daňový spis musel být v rámci pověření ze dne 22. 4. 2011 předán Finančnímu úřadu Brno III k provedení daňové kontroly, a proto Finanční úřad v Ivančicích nemohl výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení opřít o obsah listin v něm uvedených a ani ve výzvě takový odkaz neučinil. Dále je nutné poukázat na ustanovení § 143 odst. 3 věty druhé daňového řádu, podle něhož zjistí-li správce daně skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 téhož zákona. Tyto skutečnosti se však ve výzvě nepodávají a bylo proto povinností správce daně zahájit vyhledávací činnost, obzvláště když to daňový subjekt sám navrhl. Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení tak byla vydána výhradně za účelem zachování lhůty pro doměření daně, v důsledku čehož nemohla způsobit přerušování ani prodloužení prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. V dané věci tak došlo k prekluzi práva na doměření daňové povinnosti.

Dále stěžovatelka namítla, že znění § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, které bylo nosným důvodem pro závěr krajského soudu o zachování prekluzivní lhůty, nebylo možné v posuzované věci použít. Navíc napadený rozsudek je v tomto směru nepřezkoumatelný, neboť soud neuvedl, zda považuje lhůtu obsaženou v uvedeném ustanovení za speciální úpravu vůči § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nebo vůči § 148 odst. 1 daňového řádu. Přitom na rozdíl od § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, který při počítání běhu prekluzivní lhůty umožňoval použití zvláštního zákona, ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu *stricto sensu* stanoví bez dalšího obecnou tříletou prekluzivní lhůtu bez možnosti její modifikace jiným právním předpisem. Navíc i v důvodové zprávě k daňovému řádu se uvádí, že účelem přijetí nové právní úpravy je sjednocení prekluzivních lhůt pro stanovení daně a nastolení stavu právní jistoty o jejich běhu.

Stěžovatelka také namítla, že přechod ze staré na novou právní úpravu při ukládání sankcí za opožděné podání dodatečného daňového přiznání řeší § 264 odst. 12 daňového řádu, o němž se soud ve svém právním hodnocení vůbec nezminil, ačkoliv jeho aplikace byla předmětem podání ze dne 23. 5. 2014, v němž namítla nepřípustnost užití § 250 daňového řádu v souvislosti se zásadou retroaktivity. Ústavní soud se uvedenou otázkou v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 nezabýval a jakýkoliv odkaz na toto rozhodnutí je proto nepřipadný. Naopak, je nutno upozornit na komentářovou literaturu k daňovému řádu, která k účelu § 264 odst. 12 daňového řádu uvádí, že sankční pravidla v něm obsažená se uplatní až na daně s původní splatností po účinnosti tohoto zákona. Bylo tak povinností správce daně při případném uložení sankce postupovat podle § 68 zákona o správě daní a poplatků, který na rozdíl od § 250 odst. 1 písm. c) daňového řádu žádné sankce za opožděné podání přiznání daňové ztráty neukládá, neboť podle něj bylo možné toliko zvýšit vyměřenou daň až o 10 %. Při aplikaci tohoto ustanovení na daňovou ztrátu by tak fakticky došlo k jejímu zvýšení, což je natolik absurdní závěr, který jistě nemohl být úmyslem zákonodárce. Ten uložení pokuty za opožděné přiznání daňové ztráty zakotvil až v § 250 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu pak na danou věc nedopadá, neboť řeší toliko intertemporální účinky lhůt pro stanovení daně, a nikoli sankcí uložených v daňovém řízení.

Podle další stížnostní námitky směřovala výzva k podání dodatečného daňového tvrzení k doměření daňové povinnosti, tedy k témuž cíli jako kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2008, k jejímuž provedení byl pověřen Finanční úřad Brno III. Vydání této výzvy Finančním úřadem v Ivančicích tedy došlo k obcházení § 141 odst. 6 věty první daňového řádu. Dále se v daňovém spise ani v rozsudku krajského soudu neuvádí, kdy pověření Finančního úřadu Brno III k provedení daňové kontroly skončilo, ačkoliv povinnost vydat rozhodnutí o zrušení či změně delegace byla stanovena v § 18 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do konce roku 2012. Kromě toho podle odstavce prvního téhož ustanovení lze delegovat místní

příslušnost na jiného věcně příslušného správce daně, jen jsou-li k výkonu správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti. Po obdržení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení podala návrh na prohlášení její nicotnosti, který však nadřízený správce daně odložil, čímž jí odňal možnost podat další opravné prostředky. Zároveň z procesní opatrnosti navrhla zahájení dokazování, na což správce daně nereagoval. V daňovém řízení tak doložila relevantní skutečnosti za účelem určení místní nepříslušnosti Finančního úřadu v Ivančicích k vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, avšak soud je nesprávně posoudil a dostatečně se nezabýval účinky delegace ke kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 2008 jako celku, neboť daňovou kontrolu nelze považovat za dílčí úkon správce daně.

Konečně stěžovatelka vyjádřila údiv nad tím, že všechna její podání v daňových věcech byla přidělena k rozhodnutí jednomu senátu Krajského soudu v Brně. Domnívá se proto, že by měl Nejvyšší správní soud přezkoumat i to, zda bylo v žalobním řízení dodrženo její právo na zákonného soudce zakotvené v čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i rozhodnutí správců daně obou stupňů.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění rozsudku krajského soudu i rozhodnutí o odvolání. Dále znovu zdůraznil, že na daný případ dopadá zvláštní úprava délky a běhu lhůty pro stanovení daně obsažená v § 38r zákona o daních z příjmů, podle níž se v daném případě shoduje konec prekluzivní lhůty s koncem lhůty pro stanovení daně z příjmů za rok 2013, a proto výzva k podání dodatečného daňového tvrzení ze dne 30. 11. 2011 nemohla být vydána pouhých 31 dnů před uplynutím propadlé lhůty, jak tvrdí stěžovatelka. Tato právní úprava délky prekluzivní lhůty při vyměření daňové ztráty se nezměnila ani po účinnosti daňového řádu. Bez ohledu na to, zda zákonné ustanovení upravující lhůtu pro stanovení daně odkazuje na případnou existenci a užití zvláštní právní úpravy, totiž platí obecné interpretační pravidlo, podle něhož se zvláštní právní norma použije přednostně před normou obecnou. Z těchto důvodů žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

K vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti zaslala stěžovatelka repliku. V ní uvedla, že argumenty žalovaného směřují pouze k aplikaci § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů z hlediska běhu lhůty pro stanovení daně, avšak zcela přehlížejí, že toto ustanovení i § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou postaveny na dobrovolném jednání daňového subjektu při fakultativním uplatnění daňové ztráty, a nikoliv na jeho povinnosti podle § 141 odst. 1 daňového řádu. Možnost použití § 38r odst. 2 a § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů při vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání v zákoně zakotvena není, neboť uplatnění daňové ztráty v následujících pěti letech po jejím vyměření je toliko beneficiem daňového subjektu, jehož vůle má v tomto případě přednost před vůlí správce daně. O této skutečnosti se zmínila v podání ze dne 15. 7. 2014, v němž současně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 - 33. Tímto tvrzením doplnila svou právní argumentaci k žalobnímu bodu, který se týkal nezákonnosti vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, a proto závěr krajského soudu o opožděnosti podání ze dne 15. 7. 2014 je lichý. I kdyby však aplikace § 38r odst. 2 daňového zákona byla přípádná, nic to nemění na tom, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 -21, nezákonná. Uvedená výzva totiž nemohla zavázat k plnění žádné povinnosti, neboť podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou ztrátu je nutné považovat za dobrovolný úkon daňového subjektu, který v tomto směru není limitován lhůtou stanovenou správcem daně. Nedodržení této lhůty obsažené ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání proto nemůže být předmětem sankce.

pokračování

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež byly stěžovatelkou v kasační stížnosti uplatněny. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval kasační námitkou, ve které stěžovatelka zpochybnila dodržení svého ústavního práva na zákonného soudce v řízení o žalobě s poukazem na skutečnost, že o ní stejně jako o všech jejích předchozích návrzích podaných ve správním soudnictví u Krajského soudu v Brně rozhodoval stejný senát. V případech zjištěné zmatečnosti řízení před krajským soudem by se již totiž Nejvyšší správní soud nemohl zabývat dalšími námitkami stěžovatelky a musel by napadený rozsudek bez dalšího zrušit.

Za účelem posouzení této námitky si Nejvyšší správní soud vyžádal od krajského soudu seznam věcí, které mu v roce 2013 napadly v rejstříku Af s uvedením konkrétních dnů, kdy se tak stalo. Dále se měla pracovnice podatelny vyjádřit k otázce, zda věc vedená pod sp. zn. 29 Af 29/2013 byla přiřazena příslušnému senátu v souladu s rozvrhem práce. Na základě této žádosti předložil Krajský soud v Brně rozvrh práce svého správního úseku na rok 2013, ve znění účinném ke dni podání předmětné žaloby, z něhož vyplývá, že se nápad rozděloval denně podle času podání postupně jednotlivých soudních oddělení, že věci došlé ve stejný časový okamžik v rámci jednoho dne se před přidělením seřadily abecedně podle počátečních písmen příjmení (náзву) žalobce, že při rozdělování věcí měla vedoucí kanceláře respektovat stanovené poměry nápadu uvedené v jednotlivých soudních odděleních a další pravidla, podle nichž kupříkladu měly být přiděleny první věc napadlá v kalendářním roce 29. senátu, věci s totožnými účastníky nebo totožným napadeným rozhodnutím do počtu 30 stejnému senátu a věci zrušené Nejvyšším správním soudem či Ústavním soudem senátu, který vydal původní rozhodnutí. Ze seznamu věcí předloženého krajským soudem přitom nevyplývá žádná skutečnost, která by nasvědčovala tomu, že postup při přidělování nápadu popsany v rozvrhu práce nebyl v rozhodném období dodržen. Přitom ani stěžovatelka neuvádí žádný konkrétní poznatek, na základě něhož by bylo možné takový závěr učinit. Za této situace nemá Nejvyšší správní soud žádný důvod pochybovat o správnosti prohlášení vedoucí soudní kanceláře ze dne 4. 1. 2016, že žaloby týkající se správního soudnictví, které došly ke Krajskému soudu v Brně v roce 2013, byly zapisovány do všech senátů podle platného rozvrhu práce. Proto lze vycházet z toho, že v nyní posuzované věci rozhodovali v řízení před krajským soudem zákonní soudci, a ústavně zaručené právo stěžovatelky uvedené v § 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod tak nebylo porušeno.

Na základě uvedené kasační námitky Nejvyšší správní soud neshledal, že by v dané věci byl krajský soud nesprávně obsazen a že by tak řízení o žalobě bylo zmatečné. Důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. proto nebyl naplněn.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval stížnostní námitkou o místní nepříslušnosti Finančního úřadu v Ivančicích k výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení a o nesplnění zákonných podmínek pro vydání této výzvy. Jestliže by se totiž Nejvyšší správní soud s tímto názorem stěžovatelky ztotožnil, nemusel by se již zabývat dalšími jejími námitkami o nemožnosti uložení sankce za opožděné tvrzení daně s původní splatností před účinností daňového řádu a o uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daňové povinnosti.

V posuzované věci došlo dne 21. 6. 2010 ke změně místní příslušnosti ke správě daní stěžovatelky z Finančního úřadu Brno III na Finanční úřad v Ivančicích. Na základě návrhu tohoto nového místně příslušného správce daně vydalo Finanční ředitelství v Brně pověření ze dne 22. 4. 2011, č. j. 5530/11-1500-703157, kterým podle § 8 odst. 4 zákona o územních finančních orgánech pověřilo Finanční úřad Brno III provedením daňové kontroly podle § 85

a násl. daňového řádu, včetně úkonů procesně souvisejících, ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2008 a 2009 u stěžovatelky s tím, že jejím místně příslušným správcem daně je podle § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu Finanční úřad v Ivančicích. Uvedené pověření bylo odůvodněno tím, že s ohledem na poznatky učiněné u stěžovatelky a spojených osob Finančním úřadem Brno III v daňových řízeních vztahujících se k předchozím zdaňovacím obdobím a na rozsah zjištěných skutečností, které mají, případně mohou mít v návaznosti na dříve předložené evidence a doklady daňový dopad i do roku 2008 a 2009, může pověřený správce daně provést daňovou kontrolu rychleji a hospodárněji s ohledem na jeho odborné zaměření.

Daňová kontrola a výzva k podání dodatečného daňového tvrzení představují samostatné instituty daňového řádu, což vyplývá z jejich odlišného systematického zařazení a účelu. Zatímco daňová kontrola je upravena v Části druhé, Hlavě VI, Dílu 2 daňového řádu jako jeden z postupů při správě daní, tak výzva správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení je zakotvena v Části třetí, Hlavě IV, Dílu 3 mezi společnými ustanoveními pro nalézací řízení. Daňová kontrola podle § 85 a násl. daňového řádu je postupem kontrolním, jímž je u daňového subjektu prověřována daňová povinnost vážící se ke konkrétnímu zdaňovacímu období či ke konkrétní jednorázové dani. K zahájení daňové kontroly dochází prvním úkonem vůči daňovému subjektu, při kterém správce daně vymezí její předmět a rozsah a začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Při daňové kontrole pak správce daně shromažďuje, provádí a hodnotí důkazní prostředky. Daňová kontrola je ukončena podpisem zprávy, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění. Výsledkem daňové kontroly není automaticky vydání správního aktu, nicméně v ní učiněné hodnotící závěry mohou být podkladem pro rozhodnutí o daňové povinnosti. Naproti tomu k podání dodatečného daňového tvrzení vyzývá správce daně daňový subjekt podle § 145 odst. 2 daňového řádu za situace, kdy na základě konkrétních poznatků může důvodně předpokládat doměření daně bez nutnosti zevrubnějšího prověřování údajů uvedených v řádném daňovém tvrzení.

Jestliže tedy v posuzované věci byl Finanční úřad Brno III pověřen jen provedením daňové kontroly podle § 85 a násl. daňového řádu ve věci daně z příjmů fyzických osob za rok 2008 u stěžovatelky, nebyl oprávněn ji podle § 145 odst. 2 téhož zákona vyzývat k podání dodatečného daňového tvrzení za stejné zdaňovací období. Uvedenou výzvu mohl vydat jen místně příslušný správce daně stěžovatelky Finanční úřad v Ivančicích, který tak učinil dne 30. 11. 2011 pod č. j. 57979/11/294971701226.

Navíc ve výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení uvedl Finanční úřad v Ivančicích konkrétní skutečnosti, na jejichž základě důvodně předpokládal, že daň z příjmů fyzických osob za rok 2008 bude stěžovatelce doměřena, a proto v tomto směru nebylo nutné prověřovat její tvrzení uvedená v řádném daňovém přiznání v rámci daňové kontroly. V uvedené výzvě se totiž místně příslušný správce daně zmínil o tom, že v průběhu kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 byly zjištěny pohledávky vykázané stěžovatelkou na konci tohoto roku ve výši 60.509.370 Kč, že tento stav zahrnuje pouze pohledávky vzniklé z titulu jí poskytnutých služeb a že tak nutně muselo dojít ke snížení pohledávek jejich úhradou či jiným způsobem a tím i ke zvýšení příjmů o částku uhrazených pohledávek bez daně z přidané hodnoty, a to konkrétně o částku 48.475.955 Kč, která představuje rozdíl mezi počátečním a konečným stavem vykázaných neuhrazených pohledávek snížený o odvedenou daň z přidané hodnoty. Stěžovatelka však v přiznání k dani z příjmů za rok 2008 vykázala uvedené příjmy jen ve výši 21.226.086 Kč. Podle výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení stěžovatelka dále v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 uplatnila jako daňově účinný výdaj také zůstatkovou cenu prodané nemovitosti v Třebíči ve výši 11.000.000 Kč. V průběhu vytykácího řízení na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2008 bylo

pokračování

zjištěno, že stěžovatelka na základě vzájemné dohody s kupujícím odstoupila od kupní smlouvy ze dne 12. 9. 2007 vztahující se k této nemovitosti a že dne 1. 10. 2008 došlo v katastru nemovitostí ke změně vlastnického práva k ní. Odstoupením od kupní smlouvy a zpětným převodem předmětné nemovitosti do vlastnictví stěžovatelky v roce 2008 odpadl právní důvod uplatnění zůstatkové ceny ve výši 11.000.000 Kč, a proto stěžovatelka byla v tomto zdaňovacím období podle § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů povinna o tuto částku provést úpravu základu daně, což však v příznání k dani z příjmů za rok 2008 neučinila.

Z těchto důvodů byly v posuzované věci splněny všechny podmínky pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení uvedené v § 145 odst. 2 daňového řádu. Nelze proto souhlasit s tvrzením stěžovatelky, že v důsledku tohoto postupu místně příslušného správce daně došlo k obcházení § 141 odst. 6 daňového řádu, podle něhož dodatečné daňové příznání není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly. Ostatně kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2008 nebyla u stěžovatelky zahájena, jak vyplývá z vyrozumění o odložení podnětu Finančního ředitelství v Brně ze dne 22. 12. 2011, č. j. 15983/11-1505-706053, což ani stěžovatelka nikterak nezpochybnuje. I z toho je zřejmé, že k doměření daně z příjmů za rok 2008 postačovala zjištění, která měl k dispozici Finanční úřad v Ivančicích jako místně příslušný správce daně při vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, že nebylo nutné údaje uvedené v řádném daňovém příznání zevrubněji prověřovat v rámci daňové kontroly a že tak pověření Finančního úřadu Brno III k provedení daňové kontroly nemuselo být realizováno. Za této situace nemá žádný význam se k tvrzením stěžovatelky zabývat tím, zda pro vydání pověření k provedení daňové kontroly byly splněny zákonné podmínky, kdy toto pověření skončilo a jestli o jeho zrušení či změně musel nadřízený správce daně rozhodovat.

Odložením podnětu k prohlášení nicotnosti výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, o němž byla stěžovatelka vyrozuměna přípisem ze dne 22. 12. 2011, č. j. 15983/11-1505-706053, Finanční ředitelství v Brně postupovalo v souladu s § 105 odst. 5 daňového řádu za situace, kdy neshledalo toto rozhodnutí Finančního úřadu v Ivančicích nicotným. Uvedeným úkonem nadřízeného správce daně i postupem místně příslušného správce daně, který po vydání výzvy k dodatečnému daňovému tvrzení neprováděl dokazování, nemohla stěžovatelka utrpět žádnou újmu, neboť proti skutečnostem uvedeným v této výzvě mohla brojit až do uplynutí prodloužené lhůty pro podání dodatečného daňového příznání, po jehož obdržení místně příslušný správce daně Finanční úřad v Ivančicích dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ze dne 19. 3. 2012, č. j. 15006/12/294971701226, doměřil stěžovatelce daňovou ztrátu ve výši -11.000.000 Kč. Ostatně stěžovatelka po doručení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení namítala pouze její nicotnost a uplynutí lhůty pro stanovení daně, k čemuž by místně příslušný správce daně musel přihlížet z úřední povinnosti, a nikoliv nesprávnost zjištění, na jejichž základě byla následně stěžovatelce doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008.

Krajský soud i žalovaný tedy dospěli ke správnému závěru, že Finanční úřad v Ivančicích byl příslušný k vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení a že pro takový postup byly splněny všechny zákonné podmínky, přičemž tento jejich právní názor byl dostatečně odůvodněn. V tomto směru tedy nedošlo k naplnění důvodů kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., na které stěžovatelka poukázala.

Nejvyšší správní soud tak mohl přistoupit k posouzení kasační námítky, v níž stěžovatelka s poukazem na § 264 odst. 12 daňového řádu uvedla, že v posuzované věci jí nemohla být uložena sankce na základě § 250 odst. 1 písm. c) téhož zákona.

Podle tohoto ustanovení *daňovému subjektu vzniká povinnost ubravit pokutu, nepoda-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.* Podle § 264 odst. 12 daňového zákona *uplynula-li lhůta pro podání daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného přiznání nebo hlášení o dani do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se zvýšení daně podle dosavadních právních předpisů.*

V nyní posuzované věci však uplynula lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání až po účinnosti daňového řádu dne 2. 1. 2012, jak vyplývá z rozhodnutí o prodloužení lhůty Finančního úřadu v Ivančicích ze dne 9. 12. 2011, č. j. 58446/11/294971701226. Za této situace nepřicházelo použití uvedeného přechodného ustanovení vůbec v úvahu, a proto krajský soud nepochybil, když se jím v napadeném rozsudku nezabýval. Při nemožnosti aplikace § 264 odst. 12 daňového řádu, která je naprosto evidentní z jasně formulovanému znění tohoto ustanovení nevzbuzujícího žádné výkladové nejasnosti, je dále nepochybné, že sankční pravidla obsažená v § 250 odst. 1 písm. c) daňového řádu se musejí v dané věci uplatnit i na daň s původní splatností za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Opačný závěr by ostatně nebyl logický, neboť pokud byla stěžovatelka vyzvána k podání dodatečného daňového tvrzení za účinnosti daňového řádu podle jeho § 145 odst. 2, musí jí být za opožděné předložení dodatečného daňového přiznání místně příslušnému správci daně uložena sankce, která je obsažena ve stejném právním předpise.

Také tuto právní otázku posoudil krajský soud správně a svůj závěr dostatečně odůvodnil. Ani v tomto ohledu proto Nejvyšší správní soud neshledal naplnění stěžovatelkou uvedeného důvodu kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Za této situace Nejvyšší správní soud k dalším kasačním námitkám zkoumal, zda uložení sankce za opožděné podání dodatečného přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2008 uvedené v § 250 odst. 1 písm. c) daňového řádu nebránilo uplynutí lhůty pro stanovení daně.

Podle § 38r odst. 2 věty první a odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, *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 která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, přičemž toto pravidlo se vztahuje na všechny poplatníky bez ohledu na to, zda jim byla poskytnuta investiční pobídka podle zvláštního právního předpisu.*

Podle výslovného znění těchto ustanovení prekluzivní lhůta ve vztahu k zdaňovacímu období, v němž daňová ztráta vznikla, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Znění § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů přitom v poznámce pod čarou odkazovalo na ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, které bylo nadepsáno jako lhůty pro vyměření. Jimi se tak rozuměly i lhůty pro doměření (dodatečné stanovení) daně, které byly v § 47 zákona o správě daní a poplatků taktéž upraveny.

Z hlediska počítání lhůty pro doměření daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, proto není rozhodné, zdali daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může. Nelze se proto ztotožnit s tvrzením stěžovatelky o nutnosti nazírat na § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a na související ustanovení § 34 odst. 1 téhož zákona především z hlediska dobrovolného jednání daňového subjektu při fakultativním uplatnění daňové ztráty,

pokračování

kteří není limitováno vůlí správce daně. Krajský soud se přitom touto argumentací stěžovatelky v napadeném rozsudku zabýval, když sice označil její odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 - 33, za opožděný z hlediska lhůty pro uplatnění žalobních bodů, nicméně konstatoval, že závěry plynoucí z tohoto judikátu se dané věci netýkají.

Pravidla pro počítání lhůty pro stanovení daně při vzniku daňové ztráty obsažená v § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů představovala speciální právní úpravu vůči ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, publ. pod č. 438/2005 Sb. NSS, ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 63/2011 - 109, ze dne 17. 2. 2012, č. j. 5 Afs 64/2011 - 124, ze dne 22. 3. 2012, č. j. 5 Afs 73/2011 - 62, ze dne 23. 8. 2012, č. j. 7 Afs 65/2012 - 42, a ze dne 4. 4. 2013, č. j. 7 Afs 66/2012 - 38, všechny dostupné na www.nsosud.cz). V § 148 daňového řádu se sice výslovně neuvádí, že v něm obsažená pravidla pro počítání lhůty pro stanovení daně se uplatní, nestanoví-li zvláštní zákon jinak. Nicméně při interpretaci právních předpisů platí základní pravidlo *lex specialis derogat legi generali*, podle něhož právní norma určená pro zvláštní případy se použije přednostně před právní normou obecnou, i když ta na speciální úpravu výslovně neodkazuje. Účelem nové právní úpravy lhůt pro stanovení daně sice bylo nastolení stavu právní jistoty o jejich počítání, jak správně uvádí stěžovatelka, nicméně nutnost použití zvláštní právní úpravy běhu prekluzivní lhůty při vzniku daňové ztráty také za účinnosti daňového řádu vyplývá ze specifické povahy tohoto institutu upraveného v zákoně o daních z příjmů.

Není tedy žádných pochybností o tom, že v posuzované věci muselo být ustanovení § 38r odst. 2 věty první a odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni vydání rozhodnutí žalovaného, aplikováno. Z těchto ustanovení vyplývá, že konec běhu lhůty pro stanovení daně z příjmů se odvíjí od posledního zdaňovacího období, ve kterém lze daňovou ztrátu uplatnit. Podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů přitom *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*. Daňovou ztrátu vzniklou v roce 2008 tak bylo možné naposledy uplatnit ve zdaňovacím období roku 2013, a proto za užití § 148 odst. 1 daňového řádu by v posuzované věci lhůta pro stanovení daně skončila dne 3. 4. 2017. Před jejím uplynutím místně příslušný správce daně vydal dne 30. 11. 2011 výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, která obsahovala konkrétní důvody, na základě nichž bylo možné důvodně předpokládat doměření daně, jak již bylo zmíněno. Ani ve světle stěžovatelkou zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 - 21, tak nelze dospět k závěru, že by výzva k podání dodatečného daňového tvrzení byla vydána výhradně za účelem zachování lhůty pro doměření daně, což ostatně ani neměl správce daně zapotřebí, neboť do jejího uplynutí zbývala ještě velmi dlouhá doba.

Lze tedy konstatovat, že platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně ze dne 12. 6. 2012 i rozhodnutí žalovaného o odvolání ze dne 14. 2. 2013 byla vydána ve lhůtě pro doměření daně z příjmů za rok 2008 stěžovatelce.

Stejný závěr by musel Nejvyšší správní soud učinit i při nemožnosti aplikace § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů na posuzovaný případ.

Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, *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*. Jestliže tedy v posuzované věci stěžovatelka podala řádné přiznání k dani z příjmů za rok 2008, je nutné i za použití pravidla 3+0 (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>, a usnesení rozšířeného senátu

Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122) vycházet z toho, že tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daně začala běžet od 31. 12. 2008, tedy ještě za předchozí právní úpravy. Za její aplikace by pak tato lhůta skončila uplynutím dne 31. 12. 2011.

Podle § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu však *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.* Toto přechodné ustanovení znamená, že prekluzivní lhůta pro doměření daně, která počala běžet podle § 47 zákona o správě daní a poplatků a neuplynula do účinnosti daňového řádu, se od 1. 1. 2011 posuzuje podle nového právního předpisu. V důsledku toho úkony, jež byly učiněny po 31. 12. 2010, se z hlediska možného přerušení nebo prodloužení prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně započaté ještě za účinnosti předchozí právní úpravy řídí pravidly obsaženými v § 148 daňového řádu.

Podle odstavce druhého písmene a) tohoto ustanovení *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.* Na základě ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé ve spojení s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu tedy oznámením výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně započaté ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků dochází k prodloužení této lhůty o jeden rok.

V posuzované věci stěžovatelka obdržela výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2008 dne 2. 12. 2011 a ve smyslu těchto ustanovení daňového řádu jí byla oznámena v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Tato výzva přitom obsahovala na základě výše uvedených skutečností konkrétní důvody pro její vydání, a proto byla způsobilá prodloužit běh prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu.

Ústavní soud se v minulosti zabýval návrhem na zrušení ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu, který zamítl nálezem ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14. Tímto vykonatelným rozhodnutím Ústavního soudu je Nejvyšší správní soud podle čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky vázán a musel by proto uvedená přechodná ustanovení daňového řádu v posuzované věci aplikovat. Obsah odůvodnění nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 nedává žádný prostor pro stěžovatelkou navrhovaný výklad § 264 odst. 4 daňového řádu v tomto konkrétním případě. Ostatně i Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 7. 8. 2014, č. j. 4 Afs 105/2014 - 38, kterým předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu, takovou možnost neshledal, neboť uvedl, že znění těchto ustanovení řeší časový střet staré a nové právní úpravy zcela jednoznačně za pomoci nepravé retroaktivity a že na základě jejich aplikace se tak veškeré úkony učiněné od 1. 1. 2011, které podle § 148 odst. 2 a 3 daňového řádu způsobují prodloužení či přerušení lhůty pro stanovení daně, musí posuzovat podle těchto nových pravidel. Za této situace se Nejvyšší správní soud nemohl pro účely posuzované věci zabývat rozbořem nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14, který stěžovatelka provedla za účelem podpory svého argumentu o možnosti ústavně konformní interpretace § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu v nyní posuzované věci.

pokračování

I kdyby tedy nebylo možné vycházet ze speciální úpravy pro stanovení daně zakotvené v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, musel by Nejvyšší správní soud učinit závěr o uložení sankce za opožděné podání dodatečného daňového přiznání ve lhůtě pro stanovení daně za užití § 148 odst. 2 písm. a) a § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu.

Proto i v tomto ohledu dospěl krajský soud ke správnému právnímu závěru, který rovněž v potřebném rozsahu odůvodnil. Ani na základě kasačních námitek o uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně tedy Nejvyšší správní soud nemohl shledat naplnění důvodů kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., na něž stěžovatelka odkázala.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť neúspěšné stěžovatelce náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 15. dubna 2016

JUDr. Jíří Palla
předseda senátu