



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšera a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Regály-NET s. r. o.**, se sídlem Masarykovo náměstí 26/14, Ostrava, zastoupen JUDr. Irenou Hučkovou, advokátkou se sídlem Věšínova 2877/7a, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 3. 2019, č. j. 25 Af 63/2018 - 35,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 3. 2019, č. j. 25 Af 63/2018 - 35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště Ostrava II (dále též „správce daně“), vydal dne 6. 6. 2017 pod č. j. 2352400/17/3202-50522-800346 dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 387 600 Kč a současně informoval žalobce o jeho zákonné povinnosti uhradit související penále ve výši 77 520 Kč (dále též „dodatečný platební výměr“).

[2] Rozhodnutím ze dne 25. 9. 2018, č. j. 42939/18/5200-11431-712136, žalovaný dodatečný platební výměr změnil tak, že částku doměřené daně zvýšil na 433 200 Kč a související penále zvýšil na 86 640 Kč (dále též „rozhodnutí o odvolání“). Žalovaný v rozhodnutí o odvolání přisvědčil odvolací námitce, že správce daně pochybil, pokud omluvu zástupkyně žalobce z nařízeného termínu projednání zprávy o daňové kontrole na den 6. 6. 2017 posoudil jako vyhýbání se zprávou o daňové kontrole, kontrolu návazně ukončil a zprávu zaslal zástupkyni žalobce do datové schránky. Žalovaný proto nařídil správci daně, aby s žalobcem v rámci doplnění odvolacího řízení zprávu o daňové kontrole řádně projednal. Správce daně tak učinil a dne 27. 2. 2018 projednal se žalobcem zprávu o daňové kontrole. Tím bylo podle žalovaného předmětné procesní pochybní napraveno.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále též „krajský soud“), ve které mj. namítal, že došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť vydání dodatečného platebního výměru bylo toliko formálním úkonem vedeným pouze snahou správce daně o prodloužení lhůty pro stanovení daně. Krajský soud této námitce přisvědčil, zrušil proto jak rozhodnutí o odvolání, tak dodatečný platební výměr. Ačkoliv je podle krajského soudu možné, aby odvolací orgán uložil prvostupňovému správci daně odstranění pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole, takový postup je možné provést pouze za situace, kdy doposud neuplynula lhůta pro stanovení daně. V posuzované věci však lhůta pro stanovení daně uplynula již dne 11. 6. 2017 (tj. pět dní po plánovaném projednání zprávy o daňové kontrole). Na běh lhůty totiž nemělo vliv oznámení dodatečného platebního výměru žalobci, neboť se jednalo toliko o formální úkon učiněný čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. Z tohoto důvodu žalovaný neměl v rámci odvolacího řízení prostor pro odstraňování pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole (z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně). Žalovaný proto měl dodatečný platební výměr zrušit a řízení zastavit, takto však nepostupoval.

III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále také „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost. Uvedl, že krajský soud při vydání napadeného rozsudku pominul související právní úpravu a nerefletoval skutečnosti plynoucí ze správního spisu, což vedlo k nesprávnému závěru krajského soudu o uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Krajský soud totiž zcela pominul § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o daních z příjmů“), který modifikuje pravidla pro běh lhůty pro stanovení daně v případě osob uplatňujících daňovou ztrátu. Ze spisového materiálu přitom jednoznačně plyne, že žalobci byla v roce 2012 (v souladu s jeho daňovým přiznáním) vyměřena daňová ztráta. Lhůta pro stanovení daně pro zdaňovací období roku 2013 tudíž uplyne nejdříve dne 1. 4. 2021 [nedojde-li k jejímu dalšímu prodloužení podle pravidel zakotvených v § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“)]. Stěžovatel proto v rámci odvolacího řízení disponoval časovým prostorem pro nařízení odstranění pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole. Řádným projednáním zprávy dne 27. 2. 2018 bylo předmětné pochybení napraveno. Aplikace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů nadto zapřičiňuje, že doručení dodatečného platebního výměru nemělo na běh lhůty žádný vliv. Stěžovatel dále dodal, že postup správce daně spočívající v chybném vyhodnocení omluvy zástupkyně žalobce a v navazujícím ukončení daňové kontroly a vydání dodatečného platebního výměru, je nutné označit za procesní pochybení, nikoliv za postup vedený převážně snahou správce daně prodloužit lhůtu pro stanovení daně. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[5] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

pokračování

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] Ze správního spisu a soudního spisu zjistil Nejvyšší správní soud následující relevantní skutečnosti.

[9] Dne 11. 6. 2014 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 (viz protokol č. j. 2169242/14/3202-05400-806083).

[10] Písemností ze dne 25. 5. 2017, č. j. 2279567/17/3202-60562-803430, správce daně vyzval žalobce, aby se dne 6. 6. 2017 v 11 hodin dostavil do sídla správce daně za účelem projednání zprávy o daňové kontrole.

[11] Dne 6. 6. 2017 byla správci daně doručena omluva zmocněnkyně žalobce z nařízeného projednání zprávy o daňové kontrole, a to ze zdravotních důvodů (přiloženo bylo potvrzení od lékaře). Správce daně toho stejného dne vydal písemnost č. j. 2374788/17/3202-60562-803430, ve které shledal, že žalobce se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá, protože je namíste ukončit daňovou kontrolu zasláním zprávy o daňové kontrole do datové schránky zmocněnkyně žalobce. Uvedenou písemnost (spolu se zprávou o daňové kontrole a dodatečným platebním výměrem) zaslal správce daně dne 7. 6. 2017 do datové schránky zmocněnkyně žalobce.

[12] Žalobce se proti dodatečnému platebnímu výměru bránil odvoláním, ve kterém mj. namítal, že jednání jeho zmocněnkyně nelze vyhodnotit jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně proto neměl přistoupit k náhradnímu ukončení daňové kontroly.

[13] Stěžovatel jako odvolací orgán námitce nesprávného ukončení daňové kontroly přisvědčil. Omluvu zmocněnkyně žalobce bylo podle stěžovatele nutno považovat za řádnou. Jednání zmocněnkyně žalobce nebylo možno vyhodnotit jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, protože správce daně neměl kontrolu ukončit zasláním zprávy a dodatečného platebního výměru do datové schránky zmocněnkyně žalobce. Stěžovatel proto v rámci odvolacího řízení správci daně nařídil, aby s žalobcem projednal zprávu o daňové kontrole (viz písemnost stěžovatele č. j. 4148/18/5200-11431-712136). Správce daně tak učinil a dne 27. 2. 2018 provedl za účasti zmocněnkyně žalobce ústní jednání, během kterého došlo k projednání zprávy o daňové kontrole (viz protokol č. j. 600973/18/3202-60562-803430). Žalovaný následně v rozhodnutí o odvolání uvedl, že dodatečným projednáním zprávy o daňové kontrole došlo k odstranění předchozího pochybení správce daně při ukončování daňové kontroly.

[14] Uvedené rozhodnutí napadl žalobce správní žalobou, které krajský soud vyhověl nyní přezkoumávaným rozsudkem, kterým zrušil jak rozhodnutí o odvolání, tak i dodatečný platební výměr. Dospěl k závěru, že stěžovatel nemohl předmětnou vadu projednání zprávy o daňové kontrole zhojit v rámci odvolacího řízení, neboť v době, kdy tak činil, již uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Tato totiž uplynula dne 11. 6. 2017 (tři roky po zahájení daňové kontroly). Doručení dodatečného platebního výměru žalobci podle krajského soudu nemělo na běh lhůty vliv, neboť se jednalo o úkon vedený pouze snahou prodloužit lhůtu pro stanovení daně.

[15] Stěžovatel s uvedeným závěrem krajského soudu nesouhlasí. Poukazuje na to, že krajský soud pominul § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (ačkoliv nutnost jeho zohlednění plyne zcela jednoznačně ze správního spisu).

[16] Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčil.

[17] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu: *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.*

[18] Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu: *Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.*

[19] Podle § 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 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.*

[20] Podle § 34 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů: *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.*

[21] Zdejší soud se výkladem § 38r zákona o daních z příjmů opakovaně zabýval a shledal, že uvedené ustanovení obsahuje speciální právní úpravu lhůty pro stanovení daně v případě možnosti uplatnění již vyměřené daňové ztráty. Podle konstantní judikatury se jedná o *lex specialis* k obecné právní úpravě běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně (viz např. rozsudky zdejšího soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, č. 438/2005 Sb. NSS, ze dne 24. 2. 2012, č. j. 5 Afs 66/2011 - 109, či ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015 - 74). Uvedená právní norma (v rozhodném znění) se přitom použije na veškeré poplatníky daně z příjmů (viz § 38r odst. 4 zákona o daních z příjmů a rozsudek zdejšího soudu ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 63/2011 - 109). Z hlediska počítání lhůty pro doměření daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, přitom není rozhodné, zdali daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může (rozsudek zdejšího soudu ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015 - 74).

[22] Ze správního spisu plyne, že žalobci byla platebním výměrem ze dne 4. 6. 2013, č. j. 1570850/13/3208-05401-806095, vyměřena daňová ztráta na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 15 491 Kč (viz předmětný platební výměr založený ve spisu stěžovatele).

[23] Na běh lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 (tj. pro zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2012 uplatnit) je proto nutno aplikovat kromě obecné právní úpravy obsažené v daňovém řádu právě i speciální úpravu obsaženou v 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[24] Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2013 tudíž skutečně (jak tvrdí stěžovatel) v obecné rovině (tj. bez vlivu jakýchkoliv případných dalších okolností majících vliv na její běh) skončí až v roce 2021 (spolu se lhůtou pro zdaňovací období roku 2017, které je posledním obdobím, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu uplatnit).

[25] Vzhledem k právě uvedenému je pak stěžovateli nutno přisvědčit i v tom, že na běh lhůty pro stanovení daně nemohlo mít žádný vliv oznámení dodatečného platebního výměru. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se totiž lhůta prodlužuje o 1 rok pouze tehdy, pokud

pokračování

k oznámení rozhodnutí o stanovení daně došlo *v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty*. Krajský soud se proto v rozsudku neměl vůbec zabývat tím, zda vydání dodatečného platebního výměru bylo či nebylo účelovým postupem správce daně (i kdyby tomu tak nebylo, oznámení dodatečného platebního výměru nemělo vliv na běh lhůty pro stanovení daně, která v době rozhodování stěžovatele nadále běžela; viz výše). Z uvedeného důvodu se předmětnou otázkou nezabýval ani kasační soud.

[26] Lze tedy uzavřít, že krajský soud pochybil, pokud v rozsudku zcela opomněl aplikovat § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Návazně pak krajský soud dospěl k nesprávným závěrům [že oznámení dodatečného platebního výměru bylo v obecné rovině úkonem prodlužujícím běh lhůty pro stanovení daně (avšak nestalo se tak z důvodu účelovosti jeho vydání) a že lhůta pro stanovení daně uplynula již dne 11. 6. 2017]. Stěžovateli je tudíž nutno přisvědčit, že důvody, na kterých krajský soud vystavěl nutnost zrušení napadených rozhodnutí, neobstojí.

[27] Nejvyšší správní soud proto zrušil rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, ve kterém je vázán shora vyslovenými právními názory (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[28] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. září 2019

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu