



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **I. T.**, 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 6. 6. 2019, č. j. 22 Af 128/2017 - 57,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 6. 2019, č. j. 22 Af 128/2017 - 57, **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 v Opavě (dále jen „správce daně“), vydal dne 21. 4. 2016 dodatečný platební výměr č. j. 1729809/16/3216-50523-805760, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, kterým žalobci podle pomůcek doměřil daňovou ztrátu ve výši 76 914 Kč, daň ve výši 53 037 Kč, daňový bonus ve výši 26 808 Kč a současně informoval žalobce o jeho zákonné povinnosti uhradit související penále ve výši celkem 16 738 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr“).

[2] Rozhodnutím ze dne 28. 8. 2017, č. j. 37312/17/5200-10422-706955, žalovaný dodatečný platební výměr změnil tak, že částku doměřené daně zvýšil na 58 797 Kč a související penále zvýšil na 17 890 Kč (dále jen „rozhodnutí o odvolání“). Žalovaný uložil správci daně doplnění odvolacího řízení. V rámci tohoto doplnění správce daně zjistil absenci vyššího počtu paragonů v daňové evidenci žalobce, proto došlo ke zvýšení doměřené daně o částku 5 760 Kč.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 6. 6. 2019, č. j. 22 Af 128/2017 – 57, rozhodnutí

o odvolání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že daň byla stanovena po uplynutí zákonné lhůty. Poukázal na to, že daňová kontrola byla zahájena dne 2. 6. 2014, dodatečný platební výměr byl doručen dne 21. 4. 2016 a rozhodnutí o odvolání dne 28. 8. 2017. Podle krajského soudu mohla být daň stanovena do dne 2. 6. 2017, kdy v souladu s § 148 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), uplynula tříletá lhůta běžící znovu ode dne zahájení daňové kontroly. K žádnému dalšímu prodloužení lhůty ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu nedošlo, neboť dodatečný platební výměr nebyl oznámen v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty. Ze spisu není patrný ani žádný jiný úkon, který by měl za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně. Krajský soud tak dospěl k závěru, že daň byla stanovena po uplynutí zákonné lhůty, proto rozhodnutí žalovaného zrušil z úřední povinnosti, aniž by se zabýval jednotlivými žalobními námitkami.

III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Namítl, že krajský soud při vydání napadeného rozsudku zcela pominul § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), který modifikuje pravidla pro běh lhůty pro stanovení daně v případě osob uplatňujících daňovou ztrátu. Uvedené ustanovení je stran lhůty pro stanovení daně speciálním k § 148 daňového řádu. V posuzovaném případě není sporu o tom, že žalobci byla na základě jeho řádného daňového přiznání za dané zdaňovací období vyměřena daňová ztráta. Vzniklou daňovou ztrátu mohl v souladu s § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit nejpozději za zdaňovací období roku 2017. Běh lhůty pro stanovení daně pro posuzované zdaňovací období se tak v souladu s § 38r zákona o daních z příjmů odvíjí od běhu lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2017. Tato lhůta uplyne nejdříve dne 2. 4. 2021. Z toho vyplývá, že daň za předmětné zdaňovací období byla pravomocně stanovena před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Závěr krajského soudu tak nemůže obstát. Jelikož krajský soud posoudil nesprávně otázku běhu lhůty pro stanovení daně, neboť vůbec nevzal v potaz § 38r zákona o daních z příjmů, zatížil napadený rozsudek rovněž vadou nepřezkoumatelnosti. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[5] 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 a 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost je důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud na úvod předesílá, že skutkově i právně totožnou věcí (pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2011) se zabýval již v rozsudku ze dne 22. 10. 2020, č. j. 7 Afs 231/2019 – 17, jímž na základě obsahově shodné kasační stížnosti téhož stěžovatele zrušil rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 6. 2019, č. j. 22 Af 127/2017 - 62. S argumentací uvedenou v citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, a proto ji přebírá i v tomto rozsudku.

[8] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu,

pokračování

že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námítky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[9] Veškerá výše uvedená kritéria napadený rozsudek splňuje. Krajský soud vyložil důvody, pro které dospěl k závěru, že daň byla stanovena po uplynutí zákonné lhůty, a v důsledku toho se nezabýval jednotlivými žalobními námitkami. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o dostatečné odůvodnění, ze kterého je zcela zřejmé, proč soud rozhodl, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. To, že stěžovatel nepovažuje vypořádání žalobních námitek, resp. závěry krajského soudu za věcně správné, nelze považovat za důvod nepřezkoumatelnosti rozsudku, neboť nesprávné posouzení právní otázky je samostatným kasačním důvodem.

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

[11] Dne 2. 6. 2014 správce daně zahájil u žalobce protokolem č. j. 2151162/14/3216-05403-800602 kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012.

[12] Dne 13. 1. 2016 správce daně projednal se žalobcem zprávu o daňové kontrole č. j. 48841/16/3216-60563-800602. V návaznosti na výsledek daňové kontroly pak správce daně vydal dne 21. 4. 2016 dodatečný platební výměr, který byl žalobci doručen téhož dne.

[13] Žalobce se proti dodatečnému platebnímu výměru bránil odvoláním, o němž stěžovatel rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 28. 8. 2017 doručeným žalobci téhož dne.

[14] Krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil pro uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Tato totiž podle jeho názoru uplynula dne 2. 6. 2017 (tři roky po zahájení daňové kontroly). Doručení dodatečného platebního výměru žalobci podle krajského soudu nemělo na běh lhůty vliv, neboť se nejednalo o úkon učiněný v posledních 12 měsících dosavadní prekluzivní lhůty.

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

[16] Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčil, byť ne zcela všechny jeho úvahy o aplikaci § 38r zákona o daních z příjmů shledal správnými.

[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 věty první 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 věty 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] Nejvyšší správní 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 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 s účinností od 1. 1. 2008 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] V rozsudku ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019 - 48, Nejvyšší správní soud posuzoval, zda má na stanovení konce prekluzivní lhůty pro zdaňovací období, na něž dopadá § 38r zákona o daních z příjmů, vliv skutečnost, že je daňovému subjektu v některém z roků, kdy má možnost si uplatnit vyměřenou daňovou ztrátu, opět vyměřena daňová ztráta. Odmítl přitom koncepcí tzv. „řetězení“ lhůt a v jeho bodě [23] připomněl, že *„smyslem jasného stanovení lhůty pro stanovení daně a jejího prekluzivního charakteru je jednak zajištění právní jistoty jak na straně daňových subjektů, tak na straně správce daně, ale zároveň i vytvoření stimulu pro včasné uspořádání právních vztahů obou stran. Zároveň tato lhůta představuje určitou bariéru pro eventuální svévolné zásahy do právní sféry daňových subjektů, ke kterým by při její absenci mohlo docházet. Obě strany by měly mít objektivně daný a jednoznačně definovaný časový prostor, ve kterém mohou vzájemně vypořádávat právní vztahy plynoucí z daňových povinností. Délka tohoto časového prostoru by pak měla být vyvážená tak, aby zohledňovala komplikovanost a náročnost dané materie, ale zároveň nepředstavovala nedůvodný zásah do právní jistoty zúčastněných stran, které v této souvislosti stíhá povinnost prokázat svá tvrzení (srov. např. též závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007-161, č. 1542/2008 Sb. NSS).“*

[23] Na citovaný rozsudek osmého senátu navázal Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020 - 40. Zde se vyslovil k problematice paralelního běhu několika lhůt podle § 148 odst. 1 až 4 daňového řádu a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Odmítl přitom, že by se obecná lhůta stanovená § 148 odst. 1 daňového řádu mohla stát jakousi „nejspeciálnější“ lhůtou, která by v důsledku zahájení daňové kontroly popřela stanovení konce lhůty v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Za nesprávný označil rovněž výklad, že vedle sebe v případě zahájení daňové kontroly paralelně běží dvě prekluzivní lhůty, a to podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a podle § 148 odst. 3 daňového řádu, a je rozhodující, která z nich skončí později. Podle rozsudku devátého senátu ob stojí všechna uvedená ustanovení vedle sebe a je třeba je vyložit tak, že pro stanovení začátku prekluzivní lhůty je rozhodující § 148 odst. 1 daňového řádu a pro stanovení jejího konce § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů s tím, že pro vyměření daně nadále platí maximální celková desetiletá lhůta stanovená v § 148 odst. 5 daňového řádu. Na takto určenou prekluzivní lhůtu pak dopadají ustanovení § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, která upravují její prodloužení (odst. 2), přerušení (odst. 3) a stavění (odst. 4). Zahájení daňové kontroly tak povede k tomu, že se prekluzivní lhůta, jejíž počátek určuje § 148 odst. 1 daňového řádu a konec § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, přeruší a začne běžet znovu od učinění tohoto úkonu.

pokračování

[24] Výše uvedené judikatorní závěry pak dopadají na nyní projednávanou věc následovně: Jelikož žalobci byla konkludentně vyměřena daňová ztráta na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 76 914 Kč, je nutno na běh lhůty pro stanovení daně z příjmů fyzických osob za toto zdaňovací období aplikovat kromě obecné právní úpravy daňového řádu právě i speciální úpravu obsaženou v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[25] Posledním zdaňovacím obdobím, kdy mohl žalobce uplatnit daňovou ztrátu vyměřenou za rok 2012, je na základě § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů rok 2017. Lhůta pro stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 tedy začala běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu dne 1. 4. 2013 a měla skončit podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2017, tedy 1. 4. 2021. Jde tedy o lhůtu osmiletou.

[26] Jelikož byla ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2012 zahájena dne 2. 6. 2014 daňová kontrola, prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu a § 38r zákona o daních z příjmů (tj. osmiletá lhůta) se podle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušila a pokračovala v běhu znovu od učinění tohoto úkonu. Zahájení daňové kontroly tak vedlo k tomu, že ode dne 2. 6. 2014 běží znovu osmiletá prekluzivní lhůta, jejíž běh by skončil dne 2. 6. 2022.

[27] 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 nesprávnému závěru, že lhůta pro stanovení daně uplynula již dne 2. 6. 2017. Stěžovateli je tudíž nutno přisvědčit, že důvody, na kterých krajský soud vystavěl nutnost zrušení napadených rozhodnutí, neobstojí.

[28] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[29] 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 31. května 2021

Mgr. David Hipšr
předseda senátu