



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové, soudkyně Mgr. Sylvie Šiškeové a soudce JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně: **pro Danter – reklama a potisk s. r. o.**, se sídlem V Zátiší 810/1, Ostrava, zastoupené Mgr. Petrem Miketou, advokátem se sídlem Jaklovecká 1249/18, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2019, č. j. 19784/19/5200-11431-702498, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 9. 2020, č. j. 25 Af 44/2019 - 84,

t a k t o :

Výroky I. a III. rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 9. 2020, č. j. 25 Af 44/2019 - 84, **se zrušují** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013, a to včetně penále. K doměření daně došlo na základě zvýšení daňového základu žalobkyně v návaznosti na snížení výše uznatelných výdajů vynaložených žalobkyní na reklamní a propagační služby, které jí v rozhodných zdaňovacích obdobích poskytovali blíže určení dodavatelé. Daňové orgány podřadily smluvní vztah mezi žalobkyní a těmito dodavateli pod režim tzv. jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[2] Žalovaný na základě odvolání žalobkyně přehodnotil právní názor správce daně. Napadeným rozhodnutím proto oba dodatečné platební výměry správce daně změnil. Výrokem I. snížil částku doměřené daně a penále za zdaňovací období roku 2012; výrokem II. snížil částku doměřené daně a penále za zdaňovací období roku 2013.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž uplatnila několik námitek hmotněprávní i procesní povahy. Krajský soud shledal důvodnou pouze námitku týkající se prekluze práva stanovit daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012. Výrokem I. rozsudku proto soud zrušil výrok I. napadeného rozhodnutí i rozhodnutí správce

daně, které mu předcházelo [§ 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s § 78 odst. 3 s. ř. s.]. S ohledem na závěr o prekluzi nevracel krajský soud věc žalovanému k dalšímu řízení.

[4] V části směřující proti výroku II. rozhodnutí žalovaného (týkající se zdaňovacího období roku 2013) krajský soud žalobu zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal kasační stížnost proti výroku I. rozsudku krajského soudu z důvodu nesprávného posouzení rozhodné právní otázky a dílčí nepřezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[6] Předmětem sporu je po věcné stránce otázka, zda fakturace mezi žalobkyní a dodavateli, týkající se pronájmů reklamních ploch, lze identifikovat jako transakce mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů. Soud však ke zrušení výroku I. napadeného rozhodnutí vedla prekluze práva stanovit daň ve zdaňovacím období roku 2012 (blíže viz body 23 až 30 a body 74 až 77 napadeného rozsudku). Kasační stížnost žalovaného proto tvoří jediná námitka, která se týká plynutí prekluzivní lhůty.

[7] Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2012 uplynula lhůta pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob dne 1. 7. 2013. Tříletá lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 by tak standardně uplynula dne 1. 7. 2016 (§ 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Dne 26. 2. 2015 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, což vedlo k přerušení lhůty. Lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu by tak běžela znovu ode dne 27. 2. 2015 a skončila by dne 27. 2. 2018. To by však platilo jen tehdy, pokud by nedošlo k jejímu prodloužení – v tomto ohledu se stěžovatel s krajským soudem plně ztotožňuje.

[8] Neshoda nastává v souvislosti s prodloužením lhůty podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Vzhledem k tomu, že v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu (dodatečný platební výměr za rok 2012 byl žalobkyni doručen dne 24. 1. 2018), lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 byla prodloužena o jeden rok. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 by tak uplynula dne 27. 2. 2019 (tj. nikoli dne 25. 1. 2019, jak podle stěžovatele nesprávně uvádí krajský soud v napadeném rozsudku), pokud by však nedošlo k jejímu stavení podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu v délce 99 dnů z důvodu mezinárodního dožádání (délka stavení lhůty pro stanovení daně není ani z pohledu krajského soudu ani z pohledu stěžovatele sporná, stěžovatel se k ní proto blíže nevyjádřil).

[9] Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 by podle stěžovatele uplynula dne 6. 6. 2019 (tj. 27. 2. 2019 + 99 dnů; nikoliv dne 4. 5. 2019, jak nesprávně uvádí krajský soud). Rozhodnutí stěžovatele bylo žalobkyni doručeno dne 17. 5. 2019, tj. ve lhůtě pro stanovení daně. Navíc platí, že oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku má za účinek prodloužení lhůty [§ 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu]. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 by tedy uplynula dokonce až dne 8. 6. 2020.

[10] Sporná je jediná právní otázka, a to zda se prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob (zde za zdaňovací období roku 2012) v souladu s § 148 odst. 2 písm. b)

pokračování

daňového řádu prodlužuje od konce původní prekluzivní lhůty, tj. do dne 27. 2. 2019, jak tvrdí stěžovatel, anebo naopak se prodlužuje od data úkonu uvedeného v § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tj. do dne 25. 1. 2019, jak tvrdí krajský soud. Ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu vymezuje pojem *lhůta pro stanovení daně* zcela jednoznačně. Jde o lhůtu, která činí tři roky, přičemž po jejím uplynutí nelze stanovit daň. Výjimky z tohoto pravidla stanoví mj. § 148 odst. 2 daňového řádu; původní tříletá lhůta se v těchto případech jednoduše prodlouží o jeden rok. Stěžovatel dále odkázal na řadu soudních rozhodnutí, podle nichž se prodlužování lhůty podle § 148 odst. 2 daňového řádu o jeden rok vztahuje k okamžiku uplynutí dosavadní lhůty. Stejný závěr vyplývá též z odborné literatury.

[11] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost je podána včas, osobou k tomu oprávněnou a míří proti rozhodnutí, proti kterému je kasační stížnost přípustná.

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Lhůty pro stanovení daně jsou zakotveny v § 148 daňového řádu. 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.“* Podle § 148 odst. 2 písm. b) se lhůta pro stanovení daně *„prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.“* Ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu se věnuje zahájení daňové kontroly a uvádí, že *„byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola (...), běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“* Ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) pak doplňuje, že *„lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.“*

[15] Jediná kasační námitka se týká plynutí prekluzivní lhůty, a to konkrétně jejího prodloužení o jeden rok ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu; o ostatních milnicích v plynutí lhůty není mezi stranami sporu. Počátek běhu takto prodloužené lhůty představuje otázku, kterou judikatura správních soudů, včetně Nejvyššího správního soudu, řeší jednoznačně. Například v rozsudku ze dne 11. 8. 2016, č. j. 10 Afs 133/2016 - 37, se Nejvyšší správní soud zabýval v tomto ohledu totožnou situací, v níž krajský soud dospěl k závěru, že se prekluzivní lhůta prodlužuje od data úkonu vyjmenovaného v § 148 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku konstatoval, že zákon nestanoví, že by *„prodloužená lhůta měla začít běžet jinak, než jak plyne z vlastního smyslu slov v jejich vzájemné souvislosti a z jasného úmyslu zákonodárce“*. Po uplynutí původních tří let se tak (za splnění zákonných podmínek) lhůta prodlouží o jeden rok. Ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu nevzbuzuje pochybnosti ohledně své srozumitelnosti ani nevyvolává potřebu výkladu. Kasační soud v odkazovaném rozsudku dále uvedl, že judikatura (patrně i s ohledem na jednoznačnost zákonného textu) bez další argumentace vztahuje prodlužování lhůty podle § 148 odst. 2 daňového řádu o jeden rok k okamžiku uplynutí dosavadní lhůty. Odkázal při tom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 4 Afs 105/2014 - 101, body 24 a 25, a s touto věcí související nález Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, bod 22, ve spojení se skutkovým stavem popsáním v bodech 3 a 4. Z novější judikatury pak lze připomenout rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2020, č. j. 1 Afs 238/2019 - 33, bod 40, nebo ze dne 18. 6. 2020, č. j. 1 Afs 111/2019 - 27, bod 14.

[16] Na závěru o jasném významu § 148 odst. 2 daňového řádu se shoduje také doktrína, z níž lze namátkou citovat: „*Lhůta se prodlužuje o 1 rok od jejího původního okamžiku počátku běhu, nikoli např. od data podání dodatečného daňového přiznání, oznámení rozhodnutí o stanovení daně, apod. Podmínkou pro prodloužení lhůty je, že k výše uvedenému úkonu došlo kdykoliv v posledních 12 měsících, tedy nikoliv dříve (pokud by mělo k prodloužení dojít vždy od konkrétního data úkonu, postrádal by rámeček 12 měsíců jakýkoliv význam)*“ (Matyášová, L.; Grossová, M. E. *Daňový řád s komentářem a judikaturou*. 2. aktualizované a doplněné vyd. podle stavu k 1. 8. 2015, Praha: Leges, 2015, s. 540). Shodně, nastane-li situace předvídaná v jednotlivých písmenech § 148 odst. 2 a do uplynutí dosavadní lhůty zbývá 12 a méně měsíců, „*pak se dosavadní lhůta prodlužuje o jeden rok*“ (Lichnovský, O. in: Lichnovský, O.; Ondříšek, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 537), a další.

[17] Pokud by zákonodárce skutečně zamýšlel počítat počátek běhu prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně od data úkonu správce daně podle § 148 odst. 2 písm. a) až e) daňového řádu, vyjádřil by svůj záměr výslovně tak, jak to považoval za nezbytné v odstavci 3 citovaného ustanovení v souvislosti s přerušením (přetržením) prekluzivní lhůty. Posuzovaná norma tedy není nejasná ani nepřipouští více srovnatelně přesvědčivých a navzájem si konkurujících výkladů (rozsudek č. j. 10 Afs 133/2016 - 37).

[18] S ohledem na výše uvedené lze uzavřít, že prodloužení lhůty se neodvívá od příslušného úkonu, ale až od konce původně stanovené lhůty. Lhůta pro stanovení daně by tedy uplynula dne 6. 6. 2019, jak tvrdí stěžovatel, nikoliv dne 4. 5. 2019. Stěžovatel proto napadené rozhodnutí vydal ve lhůtě pro stanovení daně, neboť rozhodnutí žalobkyni oznámil dne 17. 5. 2019.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.). Jednalo se o jediný důvod, který vedl krajský soud ke zrušení výroku I. napadeného rozhodnutí, stejně jako jemu předcházejícího rozhodnutí správce daně (viz zejm. bod 76 napadeného rozsudku). Krajský soud v dalším řízení vyjde z toho, že u zdaňovacího období roku 2012 nenastala prekluze práva stanovit daň. Žalobu směřující proti výroku I. rozhodnutí žalovaného pak posoudí z pohledu ostatních žalobních námitek, případně vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. V dalším řízení je soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Vzhledem ke zrušení výroku I. rozsudku krajského soudu nemohl obstát ani výrok III. o nákladech řízení, proto kasační soud zrušil i jej.

[20] Krajský soud rozhodne v dalším řízení též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. března 2022

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu