



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase 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 127/2017 - 62,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 6. 2019, č. j. 22 Af 127/2017 - 62, **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 též „správce daně“), vydal dne 21. 4. 2016 dodatečný platební výměr č. j. 1729899/16/3216-50523-805760, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, kterým žalobci podle pomůcek doměřil daňovou ztrátu ve výši 46 998 Kč, daň ve výši 35 157 Kč, daňový bonus ve výši 23 208 Kč a současně informoval žalobce o jeho zákonné povinnosti uhradit související penále ve výši celkem 12 142 Kč (dále též „dodatečný platební výměr“).

[2] Rozhodnutím ze dne 28. 8. 2017, č. j. 37311/17/5200-10422-706955, žalovaný dodatečný platební výměr změnil tak, že částku doměřené daně zvýšil na 50 517 Kč a související penále zvýšil na 15 214 Kč (dále též „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 15 360 Kč.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále též „krajský soud“), který v záhlaví uvedeným rozsudkem 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. Dle 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 též „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. Soud tak dospěl k závěru, že daň byla stanovena po uplynutí zákonné lhůty, proto rozhodnutí žalovaného zrušil z úřední povinnosti.

III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále také „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „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 též „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 2016. 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 2016. Tato lhůta uplyne nejdříve dne 3. 4. 2020. Z toho vyplývá, že daň za předmětné zdaňovací období byla pravomocně stanovena před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Závěr krajského soudu tak nemůže obstát. Stěžovatel poukázal dále na závěry rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 11. 2018, č. j. 30 A 167/2018 - 50, který připustil tzv. „řetězení“ ztrát. To by znamenalo, že v posuzované věci mohla být daň stanovena nejpozději dne 2. 4. 2021. 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] 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 přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud předesílá, že napadený rozsudek krajského soudu splňuje kritéria přezkoumatelnosti definovaná konstantní judikaturou (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003,

pokračování

č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76), neboť je z jeho odůvodnění zřejmé, jakými úvahami byl krajský soud při posouzení věci veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. Jak rovněž plyne z bohaté judikatury, nesouhlas stěžovatele s odůvodněním a závěry rozhodnutí nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163). 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.

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

[10] Dne 27. 3. 2012 doručil žalobce správci daně přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. V uvedeném daňovém přiznání žalobce vykázal daňovou ztrátu ve výši 46 998 Kč a daňový bonus ve výši 23 208 Kč.

[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 2011.

[12] Dne 13. 1. 2016 správce daně projednal se žalobcem zprávu o daňové kontrole č. j. 48833/16/3216-60563-800602. 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 dle 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 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, 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 prokazovat 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).“* Tímto rozsudkem tedy byly překonány závěry Krajského soudu v Plzni, na něž stěžovatel odkazoval v kasační stížnosti.

[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. Dle rozsudku devátého senátu obtožní 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), přerušování (odst. 3) a stavění (odst. 4). Zahájení daňové

pokračování

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.

[24] Výše uvedené judikatorní závěry pak dopadají na nyní projednávanou věc následovně.

[25] Jelikož žalobci byla konkludentně vyměřena daňová ztráta na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 46 998 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.

[26] Posledním zdaňovacím obdobím, kdy mohl žalobce uplatnit daňovou ztrátu vyměřenou za rok 2011, je na základě § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů rok 2016. Lhůta pro stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 tedy začala běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé daňového řádu dne 2. 4. 2012 (1. 4. 2012 byla neděle) a měla skončit podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2016, tedy 3. 4. 2020 (1. 4. 2017 byla sobota, 2. 4. 2017 neděle). Jde tedy o lhůtu osmiletou.

[27] Jelikož byla ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2011 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 dle § 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. Důsledky takového přerušování běhu lhůty jsou nicméně limitovány výše zmíněnou objektivní desetiletou lhůtou podle § 148 odst. 5 daňového řádu, tedy v nyní posuzovaném případě dnem 2. 4. 2022.

[28] 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.

[29] 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.).

[30] 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 22. října 2020

Mgr. David Hipšr
předseda senátu