



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph. D. a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph. D. a Mgr. Jany Volkové ve věci

žalobce: **E. H.**
bytem a místem podnikání V H. 1015/12, X Z.
zastoupen advokátkou Mgr. Martinou Pešákovou
sídlem Kozinova 2, 787 01 Šumperk

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 3. 2018, č. j. 11427/18/5300-21441-703172 a č. j. 11450/18/5300-21441-703172

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne ze dne 14. 3. 2018, č. j. 11427/18/5300-21441-703172 a č. j. 11450/18/5300-21441-703172 a rozhodnutí Finančního úřadu v Zábřehu, dodatečné platební výměry ze dne 9. 5. 2012, č. j. 73257/12/400920806241, č. j. 73246/12/400920806241, č. j. 73248//12/400920806241,

č. j. 73251//12/400920806241, č. j. 73253//12/400920806241, č. j. 73259//12/400920806241 a č. j. 73265//12/400920806241 **se zrušují.**

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám advokátky Mgr. Martiny Pešákové, sídlem Kozinova 2, 787 01 Šumperk.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 25. 5. 2018 domáhal přezkoumání shora uvedených rozhodnutí žalovaného, kterými byla k odvolání žalobce změněna prvostupňová rozhodnutí správce daně - dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za 1. - 4. čtvrtletí roku 2008 a 1., 2. a 4. čtvrtletí roku 2009. Žalobce zdůraznil, že po provedené daňové kontrole bylo o odvoláních proti prvostupňovým rozhodnutím již jednou rozhodnuto, a to rozhodnutími žalovaného ze dne 16. 12. 2013, která však byla na podkladě žaloby žalobce zrušena rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 6. 2017, č. j. 22 Af 21/2014-47.
2. Žalobce namítá, že žalovaný, ač byl vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Ostravě, jednak nesprávně posoudil a interpretoval výpověď svědkyně L. K. v rámci jejího opakovaného výsledku a setrval na svém stanovisku, že nebylo možné daň stanovit na základě dokazování, dále neprovedl žalobcem navržený důkazní prostředek, když žalobce k návrhu důkazního prostředku sám žalovaný vyzval v rámci „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi“, a v neposlední řadě neprovedl, ani se nepokusil provést dokazování pomocí tzv. „kontroly korunou“, a to za rok 2008, kdy paragonová řada byla úplná.
3. K nesprávnému posouzení a interpretaci opakovaného výsledku svědkyně L. K. žalobce dále doplnil, že žalovaný i přes opakovaný výsledek uvedené svědkyně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal soulad záznamů uskutečněných zdanitelných plnění uvedených v evidenci pro účely DPH se skladovou evidencí, přičemž v důsledku toho nelze stanovit daň na základě dokazování, a setrval na svém stanovisku stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný v bodě 45 rozhodnutí tvrdí, že svědkyně ve výpovědi odmítla, že by se zápisy na jednotlivých řádcích pracovních listů k inventurám mohly považovat za přechíslování zboží, v důsledku čehož podle žalovaného rozhodným způsobem nepotvrdila tvrzení daňového subjektu. Svědkyně však vypověděla, že podkladem k pracovním listům, které sloužily jako důkazní prostředek, byly inventurní soupisy fyzického stavu zásob zboží na skladě podle prodejen a evidenční stav zásob zboží podle prodejen ke stejnému datu provedení inventury. Pracovní listy byly sepsány na základě porovnání inventurních soupisů s evidenčním stavem zásob zboží. Svědkyně uvedla, že když zjistila, že účetně přebývá 11 ks zboží, narovнала 11 ks zboží na stav fyzický a když zjistila, že 1 ks zboží účetně chybí, narovнала 1 ks zboží na stav fyzický. Když si kusy mezi sebou porovнала, musel účetní stav sedět se stavem skutečným. Na otázku žalovaného, zda znamená, že 11 ks

zboží s číslem 9907066/019 bylo přecíslováno na 1 ks zboží s číslem 9907066/18, svědkyně odpověděla, „jasně že ne“. Z toho žalovaný zcela nesprávně dovozuje, že svědkyně nepotvrdila tvrzení žalobce, že v rámci pracovních listů k inventurám docházelo k přecíslování zboží. Žalovaný se v napadených rozhodnutích snaží opětovně znehodnotit výpovědi svědkyně K. s tím, že poukazuje na skutečnost, že při své první výpovědi si svědkyně ani zástupce žalobce nevzpomněli na označení výdejek a příjemek, kterými se odstraňovaly chyby v číslování zboží. Žalovaný ale zapomíná na skutečnost, že při první výpovědi si svědkyně nevzpomněla na něco, co se odehrávalo jen jednou za rok při inventurách a navíc to bylo na počátku daňové kontroly, kdy ani správce daně neměl jasno v tom, jak probíhalo zpracování inventur. Poté však byla svědkyně přítomna jako účetní žalobce přípravě důkazních prostředků v pokračujícím daňovém řízení, včetně dohledávání paragonů, a mohla si tak vše připomenout a osvěžit v paměti; podílela se také na přípravě odvolání proti platebním výměrům.

4. Podle žalobce rovněž není na místě poznámka žalovaného, že žalobce uvedl jako důkaz pracovní listy k inventurám až na poslední chvíli. K tomu žalobce zdůraznil, že se od počátku snažil reagovat na průběh daňového řízení ve věci interních převodů skladových položek v rámci výsledků inventur, ale činil tak postupně v závislosti na tom, jak tehdejší správce daně zpřesňoval své stanovisko k interním skladovým převodům. Zdůraznil také, že pracovní list k inventurám a inventurní soupisy byly v daňové evidenci žalobce od samého počátku; byly to ručně vytvořené doklady, z nichž část či většinu měl správce daně k dispozici v průběhu daňové kontroly.
5. Ve vztahu k neprovedení žalobcem navrhovaného důkazu, a to tzv. konečného listu, který je připojen k účetnímu soupisu zboží, vyhotovenému k datu inventury s ručním zápisem v účetním soupisu o odsouhlasení fyzického a účetního stavu, žalobce podotkl, že tento důkaz navrhl v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení, a uvedl, že se jedná o originální písemnosti a je jich větší objem a nelze je proto přiložit k odpovědi na seznámení se se zjištěnými skutečnostmi. Žalobce očekával, že žalovaný prostřednictvím místně příslušného správce daně navržený důkazní prostředek provede. Žalovaný však navržený důkaz nejenže neprovedl, ale nadto jej ve svých rozhodnutích bagatelizoval tím, že žalobce pokračuje ve svém počínání, kdy navrhuje důkazy, které mu již musely být známy na počátku daňové kontroly. Žalovaný se tak předem vyjadřoval k důkazu, který ani neprovedl. Žalobce k tomu navíc zdůraznil, že na základě seznámení se se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení s pomocí bývalé účetní opětovně prověřil veškeré písemnosti, aby tak dostal požadavku žalovaného, a současně využil svého práva navrhnout další provedení důkazních prostředků a přitom zjistil, že má k dispozici písemnosti, které může navrhnout jako důkazní prostředek. Lze předpokládat, že uvedené písemnosti měl k dispozici i tehdejší správce daně při daňové kontrole, jen si neuvědomil jejich důkazní hodnotu ani správce daně, ani žalobce.
6. Co se týče neprovedení dokazování pomocí tzv. „kontroly korunou“ za rok 2008, podotkl žalobce, že žalovaný namísto toho, aby se alespoň pokusil takové dokazování provést v souladu se závěrem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Ostravě, snesl v rozhodnutích argumenty, proč takový důkaz nebylo možné provést s tím, že provedení důkazu by bylo složité a komplikované. Přitom argumenty nemají opodstatnění, protože výchozí stav inventury k 31. 12. 2017 byl znám, k přecenění zboží nedošlo a žalobce měl

stabilní marži na zboží. Rovněž tak nakupoval zboží od stálého okruhu dodavatelů a neměnila se ani výrazným způsobem sortimentní skladba klenotnického zboží.

7. Žalovaný došel k závěru, že v rozhodném období šlo o vyskladnění zboží bez řádného zdanění, že účetnictví je neúplné, že daň nelze stanovit dokazováním, a to vše bez ohledu na doplněnou výpověď svědkyně K., žalobcem navržený důkaz tzv. konečným pracovním listem a bez pokusu provedení důkazem tzv. „kontrolu korunou“. Žalovaný podle žalobce nevyčerpal všechny možnosti pro stanovení daně dokazováním v souladu se závěry zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ostravě.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. K jednotlivým žalobním námitkám uvedl, že opakovaná výpověď svědkyně K. nepřináší důkaz o úplnosti a správnosti přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění za předmětná zdaňovací období, a to ani ve spojení s jinými důkazy. Výpověď svědkyně navíc vyvrátila tvrzení žalobce, že pracovní listy dokazují přečíslování zboží v rámci inventurních rozdílů. Námitku nesprávného posouzení a interpretace výpovědi svědkyně považuje žalovaný za účelovou. K návrhu důkazu konečného pracovního listu žalovaný podotkl, že žalobce stále navrhuje nové důkazy a je s podivem, že o konečném pracovním listu se žalobce zmiňuje poprvé až ve své odpovědi na seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 23. 3. 2018. Tento důkazní prostředek navíc žalobce ke své odpovědi ani nepřiložil. Navržení tohoto důkazu podle žalovaného působí nevěrohodně. Reálnosti tohoto důkazu nesvědčí ani jedna ze svědeckých výpovědí svědkyně K., tedy osoby, která měla tyto listiny vlastnoručně vyhotovit. Uvedený důkazní prostředek nemůže dle názoru žalovaného podat věrný a pravdivý obraz o pohybu zboží v průběhu předmětných zdaňovacích obdobích. Co se týče námitky neprovedení důkazu „kontroly korunou“, je žalovaný toho názoru, že v projednávané věci byl tento důkaz neproveditelný.

Zjištění z obsahu správních spisů

9. Ze správních spisů soud pro účely přezkumu napadeného rozhodnutí zjistil, že dne 13. 1. 2010 byla u žalobce zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2007 až 3. čtvrtletí 2009 a dne 4. 5. 2010 byla rozšířena o zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009; ukončena byla dne 26. 4. 2012. Následně byla vydána prvostupňová rozhodnutí, kterými byla žalobci daň doměřena podle pomůcek. K odvolání žalobce byla vydána žalovaným rozhodnutí, kterými byla prvostupňová rozhodnutí částečně změněna. Tato rozhodnutí byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 6. 2017, č. j. 22 Af 21/2014-47, proti kterému si žalovaný *nepodal* kasační stížnost. Po doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení a seznámení žalobce s výsledkem doplněného dokazování rozhodl žalovaný napadenými rozhodnutími.

Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci rozhodl

bez nařízení jednání, neboť dospěl k závěru o naplnění důvodů pro zrušení napadeného rozhodnutí bez jednání podle § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.

11. Krajský soud se na podkladě vznesených žalobních námitek předně zabýval tím, zda a do jaké míry žalovaný respektoval právní názor vyslovený ve zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 6. 2017, č. j. 22 Af 21/2014-47 ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s.
12. V této souvislosti si soud dovoluje připomenout judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. závěry vyslovené v rozsudku ze dne 3. 4. 2019, č. j. 6 As 301/2018-31, podle kterých *„Závaznost vysloveného právního názoru ve zrušujícím rozsudku vyplývá rovněž ze samotného principu kasace a uplatní se především ve vztahu k námitkám, které byly posouzeny jako důvodné – tedy těm, na základě kterých došlo ke zrušení správního rozhodnutí. ... Pokud totiž (žalovaný – doplněno krajským soudem) se závěrem krajského soudu nesouhlasil, mohl a měl proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu podat kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. To žalovaný neučinil, první zrušující rozsudek krajského soudu kasační stížností nenapadl; logicky to tedy implikuje, že se ztotožnil se závěry krajského soudu a měl podle nich postupovat (zvýrazněno krajským soudem), což zjevně neučinil...Stěžovatel tak nebyl oprávněn vyslovený názor krajského soudu o nutnosti doplnění dokazování v dalším řízení nerespektovat (zvýrazněno krajským soudem) – a to tím spíše, že svůj postup ani nijak blíže nezduvodnil. V odůvodnění rozhodnutí (odst. 40 a 41), na které se v tomto ohledu odkazuje, se jedná o nové a ve výsledku vlastně stejné zhodnocení již dříve provedených důkazů; tím ovšem nelze zhojit nedostatečnost, resp. neprůkaznost těchto důkazů, kterou krajský soud shledal ohledně dvou významných otázek pro posouzení celé věci.“*
13. Je na místě připomenout, že Krajský soud v Ostravě ve zrušujícím rozsudku ze dne 28. 6. 2017 uzavřel takto: *„Pokud se týče žalobních bodů, soud přitaká žalobci ohledně zásadní námitky, kterou je skutečnost, že daň byla stanovena podle pomůcek za situace, kdy v řízení byly žalobcem uplatněny důkazní návrhy, které žalovaný neprovedl a uspokojivě nevysvětlil, proč má za to, že jsou a priori neúčelné. Dovolával-li se žalovaný nemožnosti spárování meziskladových převodů a nemožnosti tzv. kontroly korunou s ohledem na neúplnost účetnictví, pak je třeba poukázat na to, že minimálně v roce 2008 měl žalobce paragonovou řadu úplnou. Navíc v ostatních obdobích chyběla jen nepatrná část paragonů v řádu promilí, takže bylo namístě činit závěry o nemožnosti stanovení daně dokazováním až po provedení navržených důkazů (zvýrazněno krajským soudem), neboť neúplnost účetnictví nemusí vždy nutně být důvodem pro přechod na pomůcky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 87/2015-29 ze dne 19. 1. 2016). I v případě, že by po doplněném dokazování podmínky pro přechod na pomůcky byly, bylo by na správních orgánech, aby tyto pomůcky přizpůsobily učiněným zjištěním tak, aby byla dosažena jejich maximální vhodnost a přiměřenost. S uvedeným problémem souvisí i posouzení odmítnutí druhého výsledku svědkyně L. K., který byl dle názoru soudu odmítnut nedůvodně, neboť u prvního výsledku se svědkyně vůbec nevyjadřovala ke skutečnostem, k nimž měla být vyslechnuta podruhé.“*
14. Uvedenou optikou je pro posouzení věci podstatné, že žalovaný odmítl provést důkaz tzv. kontroly korunou. Žalovaný sice v napadeném rozhodnutí v bodě -51- vysvětluje, z jakého důvodu má za to, že takový důkaz není proveditelný. V této souvislosti je však nutné podotknout, že uvedené argumenty měl žalovaný vznést v případné kasační stížnosti proti předcházejícímu zrušujícímu rozsudku krajského soudu. Žalovaný však kasační

stížnost nepodal a s přihlédnutím ke shora citované judikatuře je tak na místě implicitně dovodit, že se s názorem krajského soudu na nutnost provedení tohoto důkazu (a následně až v návaznosti mj. na tento důkaz činit závěry o případné nemožnosti stanovení daně dokazováním) ztotožnil. Žalovaný tak nebyl oprávněn tento důkaz neprovést a až v dalším rozhodnutí o odvolání snést argumenty, proč tak nemohl učinit. Je zapotřebí zdůraznit, že argumenty žalovaného jsou pouze v rovině právních úvah nemožnosti provedení důkazu, nikoli jakýchkoli objektivních okolností znemožňujících důkaz provést. Je tedy zřejmé, že již námitka neprovedení důkazu tzv. kontroly korunou je důvodná. Jako zcela logické argumenty svědčící pro možnost provedení důkazu se přitom krajskému soudu jeví argumenty žalobce vyjevené v žalobě, že výchozí stav inventury k 31. 12. 2017 byl znám, k přecenění zboží nedošlo a žalobce měl stabilní marži na zboží; rovněž tak nakupoval zboží od stálého okruhu dodavatelů a neměnila se ani výrazným způsobem sortimentní skladba klenotnického zboží.

15. Krajský soud dále shledal jako důvodnou také námitku nesprávného posouzení a interpretace opakované výpovědi svědkyně K. Zejména z bodu -49- napadeného rozhodnutí je totiž zřejmé, že žalovaný, pravděpodobně cíleně, vypustil onen „správcem daně uvedený příklad“ k otázce položené svědkyni „Považujete vzhledem k výše uvedenému zápisy na jednotlivých řádcích pracovních listů k inventurám za přechíslování zboží?“. Krajský soud má totiž za to, že odpověď svědkyně byla nutně vázána právě k správcem daně uvedenému příkladu a její odpověď je tak zcela zjevně vytržená z kontextu celé výpovědi. Logická přijde krajskému soudu naopak interpretace výpovědi provedená žalobcem shodně s tím, jak ji interpretoval již ve vyjádření k seznámení se se zjištěními v odvolacím řízení. Na tom nic nemění ani argumentace žalovaného obsažená v bodě -66- napadeného rozhodnutí. Lze tak uzavřít, že žalovaný pochybil, pokud opakovanou výpověď svědkyně K. neposuzoval v celém (časovém) kontextu a zaměřil se pouze na úzkou část její výpovědi, z níž dovodil pro žalobce nepříznivé závěry. Takový postup žalovaného nelze akceptovat.
16. Konečně jako zcela důvodnou shledal krajský soud námitku, že žalovaný nedůvodně neprovedl důkaz tzv. konečnými pracovními listy. Žalovaný v bodu -50- napadeného rozhodnutí dovodil, že v existenci těchto tzv. konečných pracovních listů je nutné spatřovat pouze účelové tvrzení daňového subjektu, neboť jejich reálnosti ani jedna ze dvou svědeckých výpovědí svědkyně K. nesvědčí, stejně tak jako předchozí vyjádření žalobce. Takové odůvodnění neprovedení žalobcem navrhovaného důkazu však v kontextu shora uvedených závěrů nemůže obstát. Nelze totiž vyčítat žalobci, že v návaznosti na seznámení se zjištěními správce daně v rámci odvolacího řízení navrhone provedení důkazu, který dle jeho názoru může svědčit ve prospěch jeho tvrzení. Nelze v tomto přehlédnout konstatování žalovaného v uvedeném bodu -50- napadeného rozhodnutí, že „...bylo nezbytností, aby odvolatel předložil důkazy v podobě tzv. konečných pracovních listů, neboť jediné tak mohl případně obhájit svoje tvrzení, že daň je možno stanovit dokazováním.“ Sám žalovaný totiž v zásadě konstatuje, že navržené důkazy jsou zcela relevantní pro rozhodnutí ve věci, zároveň však tyto důkazy pro jejich údajnou účelovost jako důkaz nepřipouští. Postup žalovaného je v tomto ohledu zcela neakceptovatelný, porušující práva žalobce přiznaná mu daňovým řádem.

17. Krajský soud tedy uzavírá, že optikou žalobních námitek postup žalovaného po předcházejícím zrušujícím rozsudku krajského soudu je jednak nutno považovat za vadný v takové intenzitě, že tyto vady mohly vést k nezákonnému rozhodnutí ve věci ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., a jednak v důsledku vadného postupu žalovaný nezjistil v potřebném rozsahu skutkový stav ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.; za této situace je stále nutné považovat stanovení daně žalovaným podle pomůcek za předčasné, neboť nebylo dostatečně zjištěno, že daň není možné stanovit dokazováním.
18. Nicméně, krajský soud v projednávané věci nepřehlédl, že předmětem řízení u správce daně je DPH za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí roku 2008 a 1., 2. a 4. čtvrtletí roku 2009. V této souvislosti se soud cítil povinen posoudit také to, zda nedošlo k marnému uplynutí lhůty ke stanovení daně, a to zejména s ohledem na to, že lhůta pro stanovení daně počala běžet před účinností daňového řádu. Daňová povinnost u této daně vznikla s ohledem na § 47 odst. 1 zákona č. 37/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), ve spojení s § 101 odst. 1 ZDPH v rozhodném znění uplynutím 25 dnů po skončení zdaňovacího období, tedy v projednávané věci, ve vztahu ke 4. čtvrtletí roku 2009 uplynutím 25. 1. 2010; nejpozději od tohoto data je ve vztahu k uvedené daňové povinnosti nutné počítat počátek běhu lhůty pro stanovení daně.
19. S ohledem na to, že lhůta pro stanovení daně počala ve vztahu ke všem projednávaným zdaňovacím obdobím běžet před účinností daňového řádu, je nutné na prvním místě připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, publ. ve Sb. NSS pod č. 2676/2012 (dále jen „rozsudek devátého senátu NSS“), který v publikované právní větě v části II. uzavírá, že : „II. Ustanovení § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve kterém je stanovena maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavět, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011; v případech, kdy maximální desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet před účinností daňového řádu, postupuje se dle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s.“
20. Uvedený závěr v běhu času převzala řada dalších rozhodnutí krajských soudů i Nejvyššího správního soudu, a to i k výslovné námitce aplikace § 148 odst. 5 daňového řádu na běh lhůty pro stanovení daně, jež započala běžet před účinností daňového řádu. Podle krajského soudu se však uvedená rozhodnutí v zásadě explicitně více nezabývala okolnostmi, které nastaly či mohly nastat před účinností daňového řádu a které mají na běh lhůty pro stanovení daně vliv v souvislosti s tím, na jakém skutkovém podkladě byl závěr publikovaný v části II. právní věty citovaného rozhodnutí vlastně přijat.
21. Jelikož z ustálené judikatury vyplývá, že otázku prekluze práva na stanovení daně musí správní soudy řešit z úřední povinnosti, zabýval se touto otázkou soud i v projednávané věci a dospěl přitom k následujícím závěrům.
22. Především má krajský soud za to, že závěry přijaté v rozsudku devátého senátu NSS je třeba interpretovat zejména s ohledem na skutkové a právní okolnosti, za nichž byly přijaty. V rozsudku devátého senátu NSS byla totiž řešena situace, kdy lhůta pro stanovení daně započala běžet před účinností daňového řádu, a zároveň před účinností daňového řádu byla daňovým subjektem podána žaloba proti pravomocnému stanovení daně.

23. Nejvyšší správní soud v rozsudku devátého senátu ve vztahu k těmto okolnostem dospěl k závěru, že „...To znamená, že § 148 odst. 5 daňového řádu, jakožto ustanovení hmotněprávní povahy, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za jeho účinnosti, tedy od 1. 1. 2011. Tento závěr však platí pouze za předpokladu, že příslušné přechodné ustanovení, tj. § 264 odst. 4 daňového řádu, nestanoví jinak. (zvýrazněno krajským soudem)

V přechodných ustanoveních právních předpisů se upravuje vztah nové právní úpravy k dřívější (dosavadní) právní úpravě a k právním vztahům podle ní vzniklým, a to v zájmu právní jistoty a ochrany práv nabytých v dobré víře na základě předchozí právní úpravy. To je třeba respektovat, a to tím spíše, že rozhodnutí zákonodárce o způsobu řešení časového střetu staré a nové právní úpravy není z hlediska ústavního věci nahodilou a věcí libovůle. Je věcí zvažování v kolizi stojících ústavních principů, neboť každé zrušení staré a přijetí nové právní úpravy je nutně spojeno se zásahem do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo a při posouzení konkrétního legislativního řešení intertemporality tu sebrává svoji roli i míra odlišnosti staré a nové právní úpravy (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, č. 63/1997 Sb.).

Ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu zní následovně: „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. (zvýrazněno krajským soudem) Právní skutečnosti nově zakládající stavení běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

Uvedené přechodné ustanovení je obecně postaveno tak, aby pravidla daňového řádu mohla být využita i pro hmotněprávní lhůty, které začaly běžet před účinností nové právní úpravy, avšak dosud neskončily. Současně však přechodné ustanovení stanoví, že některé právní skutečnosti, resp. jejich účinky mají být posuzovány dle dosavadních předpisů.

V daném případě se odlišnost staré a nové právní úpravy vztahuje k otázce stavení maximální, desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Je tedy nutno zodpovědět, zda se běh prekluzivní lhůty, započaté před účinností daňového řádu, bude posuzovat podle § 148 odst. 5 daňového řádu, či zda se běh této lhůty bude posuzovat podle dosavadních předpisů. Při hledání odpovědi na uvedenou otázku nemohl kasační soud odhlédnout od své povinnosti interpretovat právo ústavně konformním způsobem. Ústavní soud totiž opakovaně deklaroval, že za situace, kdy právní předpis umožňuje různé interpretace norem jednoduchého práva, je povinností všech státních orgánů provést jejich interpretaci ústavně konformním způsobem (např. nálezy ze dne 3. 2. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 19/98, č. 38/1999 Sb., ze dne 31. 3. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 15/98, č. 83/1999 Sb., ze dne 16. 6. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 4/99, č. 192/1999 Sb., či ze dne 27. 10. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 10/99, č. 220/1999 Sb.). Ústavně konformní výklad přichází ovšem v úvahu jen tam, kde určité ustanovení právního předpisu umožňuje různé interpretace, přičemž jedna je v souladu s ústavními normami a jiné jsou s nimi v rozporu (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 10. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 5/96, č. 286/1996 Sb.).

Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti. Uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně je tedy primárně spojeno se zánikem práva státu vyměřit daň. Z tohoto úhlu pohledu by se tedy výklad, dle kterého se s účinností daňového řádu již objektivní prekluzivní lhůta pro vyměření daně nestaví, jevil jako výklad posilující právní jistotu daňových subjektů. Na druhé straně je však nutno vzít v úvahu i to, že právo státu vyměřit daň zahrnuje jak právo na vyměření kladné daňové povinnosti, tj. daně, kterou je povinen hradit daňový subjekt ve prospěch státu, tak právo na vyměření vratitelného přeplatku. Zjednodušeně lze říci, že v prekluzivní lhůtě zaniká nejen právo státu vyměřit daň, ale i právo daňového subjektu na vyměření nižší daňové povinnosti či právo daňového subjektu na vyměření nadměrného odpočtu. Předmětem soudního sporu nemusí být pouze výše daně, kterou je daňový subjekt povinen hradit státu, ale naopak i výše daně, kterou je stát povinen vrátit daňovému subjektu (např. při sporu o nižší daňovou povinnost deklarovanou v dodatečném daňovém přiznání či při sporu o vyšší nadměrného odpočtu nebo přeplatku). Do účinnosti daňového řádu tak mohly daňové subjekty spoléhat na to, že po vyřešení sporu správním soudem v jejich prospěch, se po skončení soudního řízení prekluzivní lhůta pro vyměření daně opět rozběhla, a zbýval tak předem jasně daný časový prostor, ve kterém byly správní orgány povinny promítnout závazné závěry soudu do svých rozhodnutí. Před účinností daňového řádu nemělo subjektivní rozhodnutí daňového subjektu zahájit soudní, řízení na běh prekluzivní lhůty žádný vliv, a nemohlo tedy v tomto smyslu žádným způsobem změnit jejich postavení. Výklad, který zpětně mění účinky zahájeného soudního řízení tak, že by zahájení soudního řízení nemělo na běh objektivní prekluzivní lhůty žádný vliv, by zpětně změnil i postavení daňových subjektů. Ty však zahájily soudní řízení v dobré víře, že tato okolnost nemá na jejich postavení žádný vliv. Výklad, který zpětně neguje dosavadní „klid v běhu“ prekluzivní lhůty, je proto dle názoru Nejvyššího správního soudu nepřijatelný. (zvýrazněno krajským soudem).

Z uvedených důvodů je nutno vyložit shora citované přechodné ustanovení tak, že v souladu s jeho větou třetí se účinky soudního řízení zahájeného před účinností daňového řádu posuzují podle dosavadních předpisů, tj. včetně ustanovení § 41 s. ř. s. Mezi právní skutečnosti předpokládané přechodným ustanovením § 264 odst. 4 větou třetí daňového řádu lze nepochybně podřadit i soudní řízení zahájené na základě žaloby. Podání žaloby totiž představuje právní úkon, který je výkonem práva a jako takový je právní skutečností spočívající ve volném chování, s nímž právní norma spojuje vznik určitých právních následků (účinků). (zvýrazněno krajským soudem).

Ve světle všech výše uvedených skutečností je tedy třeba konstatovat, že ke stavení prekluzivní lhůty pro vyměření daně nedochází a řízení před soudy na ni nemůže mít vliv, pokud počala tato lhůta běžet po 1. 1. 2011, tj. po nabytí účinnosti daňového řádu.“

24. Z uvedené citace rozsudku devátého senátu NSS tedy jednoznačně vyplývá, že závěr o tom, že „Ustanovení § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve kterém je stanovena maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavět, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011; v případech, kdy maximální desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet před účinností daňového řádu, postupuje se dle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s.“ byl přijat v přímé souvislosti s tím, že v tehdy projednávané věci byla ještě před účinností

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

daňového řádu podána daňovým subjektem žaloba ve správním soudnictví a bylo řešeno, zda takový úkon daňového subjektu je úkonem ve smyslu § 264 odst. 4 daňového řádu.

25. V nyní projednávané věci však byla (první) žaloba proti pravomocnému rozhodnutí o stanovení daně podána až po účinnosti daňového řádu, přičemž podle krajského soudu neexistují ani žádné jiné právní skutečnosti, které mají vliv na běh lhůty, které by nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu. Tedy, zcela v souladu s přechodnými ustanoveními daňového řádu, § 264 odst. 4, je třeba dojít k závěru, že v nyní projednávané věci se na běh lhůty pro stanovení daně užije ustanovení § 148 daňového řádu, a to včetně jeho odstavce 5. Jinými slovy, v projednávané věci uplynula lhůta pro stanovení daně nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku, tedy nejpozději dne 25. 1. 2020, a to bez ohledu na probíhající soudní řízení, neboť s ohledem na judikaturní závěry úprava § 148 daňového řádu vylučuje užití ustanovení § 41 s. ř. s.
26. Za této situace je otázkou, jakým způsobem aplikovat uvedené závěry, kdy, jak je tomu v projednávané věci, uplynula maximální 10-ti letá lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu ve vztahu k projednávaným daňovým povinnostem v průběhu probíhajícího soudního řízení, a to zejména s ohledem na to, že soud ve správním soudnictví v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu vychází podle § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
27. Krajský soud má za to, že s ohledem na uvedené, pokud by shledal žalobu z hlediska uplatněných žalobních námitek nedůvodnou, nebylo by možné k uplynutí lhůty pro stanovení daně v průběhu soudního řízení přihlídnout, neboť z pohledu premisy stanovené § 75 odst. 1 s. ř. s. byla napadená rozhodnutí vydána před uplynutím pro stanovení daně.
28. V projednávané věci však krajský soud shledal žalobu ve všech uplatněných žalobních bodech důvodnou a rozhodl o zrušení napadených rozhodnutí. Za této situace krajský soud zvažoval, nakolik zohlednit skutečnost uplynutí lhůty pro stanovení daně v průběhu soudního řízení a dospěl k závěru, že právní mocí tohoto rozsudku dojde k obnovení pravomocného řízení a žalovaný by byl s ohledem na právní závěry vyslovené v tomto rozsudku ohledně aplikace § 148 odst. 5 daňového řádu nucen rozhodnout o zrušení prvostupňových rozhodnutí a zastavení řízení. S ohledem na tuto skutečnost má krajský soud za to, že pouhé vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení by bylo pouhým formalismem, neboť krajský soud je za této situace oprávněn (i povinen) rozhodnout o zrušení také prvostupňových rozhodnutí. Krajský soud přitom vychází přiměřeně z judikatury Nejvyššího správního soudu, např. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66.

Závěr a náklady řízení

29. Ze všech uvedených důvodů zrušil krajský soud ve smyslu § 78 odst. 1, 3 a 4 při závěru o důvodech naplňujících důvody pro zrušení rozhodnutí podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. jak napadená rozhodnutí žalovaného, tak také předcházející rozhodnutí správce daně.
30. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud

žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000 Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100 Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za 3 úkony právní služby - příprava a převzetí zastoupení, sepsí žaloby a replika k vyjádření žalovaného, dále 3 x režijní paušál ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 4 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud žalovaného k zaplacení účelně vynaložených nákladů v celkové výši 15 342 Kč zavázal, a to k rukám zástupkyně žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Olomouc 18. února 2020

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph. D. v. r.
předsedkyně senátu