



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: P.K.**, bytem ..., *zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem, se sídlem Praha 5, Sluneční náměstí 14*, proti **žalovanému: Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o žalobě ze dne 11. 9. 2017 na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až duben 2013 a červen 2013 až září 2013 a v provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013,

t a k t o :

- I. Žaloba na určení, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až duben 2013 a červen 2013 až září 2013 zahájená žalovaným u žalobce protokolem ze dne 15. 11. 2013, čj. 1670906/13/2301-05603-401100, a ukončená protokolem ze dne 18. 7. 2017, čj. 1474013/17/2301-62563-401100, a daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 zahájená žalovaným u žalobce protokolem ze dne 15. 11. 2013, čj. 1670866/13/2301-05603-401100, a ukončená protokolem ze dne 18. 7. 2017, čj. 1474013/17/2301-62563-401100, byla nezákonným zásahem, se ve vztahu k časovému úseku provádění daňové kontroly ode dne 15. 11. 2013 do 15. 11. 2016 z a m í t á.
- II. Daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až duben 2013 a červen 2013 až září 2013 zahájená žalovaným u žalobce protokolem ze dne 15. 11. 2013, čj. 1670906/13/2301-05603-401100, a ukončená protokolem ze dne 18. 7. 2017, čj. 1474013/17/2301-62563-401100, a daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 zahájená žalovaným u žalobce protokolem ze dne 15. 11. 2013, čj. 1670866/13/2301-05603-401100, a ukončená

protokolem ze dne 18. 7. 2017, čj. 1474013/17/2301-62563-401100, b y l a
v období od 16. 11. 2016 do 18. 7. 2017 n e z á k o n n ý m z á s a h e m.

- III. Žalobci s e v r a c í z účtu Krajského soudu v Plzni přeplatek na soudním poplatku za žalobu ve výši 1.000,- Kč, který mu bude vyplacen ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta.
- IV. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

[I] Předmět řízení

Žalobou ze dne 11. 9. 2016 se žalobce domáhal určení, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až duben 2013 a červen 2013 až září 2013 a daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 prováděná Finančním úřadem pro Plzeňský kraj u žalobce byla nezákonná.

[II] Žaloba

Žalobce připomněl, že žalovaný u něj dne 15. 11. 2013 zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až duben 2013 a červen 2013 až září 2013 (protokol čj. 1670906/13/2301-05603-401100) a daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 (protokol čj. 1670866/13/2301-05603-401100).

Žalobce se stížností ze dne 18. 5. 2017 ohradil proti pokračování provádění daňové kontroly, protože podle jeho názoru již marně uplynula lhůta pro stanovení daně. Žalobce namítal, že postup žalovaného správce daně (= daňová kontrola) je nezákonný, protože nelze provádět daňovou kontrolu po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Odkázal přitom na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 – 110 (č. 735/2006 Sb. NSS). Žalobce uvedl, že daňová kontrola byla zahájena dne 15. 11. 2013, což je zachyceno v protokolu čj. 1670906/13/2301-05603-401100. Prekluzivní lhůta se přitom posuzuje podle § 148 daňového řádu ve znění do novely č. 344/2013 Sb., protože podle přechodného ustanovení čl. XXII bod 1. se řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, dokončí podle daňového řádu ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti zákonného opatření Senátu. K němu důvodová zpráva k návrhu zákona (nikoliv zákonného opatření Senátu, ale návrhu zákona, který nebyl schválen, a proto byl po rozpuštění Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR nahrazen citovaným zákonným opatřením) uvádí, že se z důvodu právní jistoty navrhuje zajistit kontinuitu u nedokončených řízení a jiných postupů při správě daní použitím dosavadní právní úpravy.

Daňová kontrola je postup, a proto se řídí daňovým řádem ve znění do dne 31. 12. 2013. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu došlo dne 15. 11. 2013 k přerušení a prekluzivní

lhůta marně uplynula po třech letech dne 15. 11. 2016. Žalovaný stížnost žalobce ze dne 18. 5. 2017 vyřídil přípisem ze dne 16. 6. 2017, čj. 1349359/17/2301-80543-404711. Uvedl, že i když byla daňová kontrola zahájena v roce 2013, vztahuje se na ní právní úprava prekluzivní lhůty účinná ode dne 1. 1. 2014. Žalobce podal dne 27. 6. 2017 žádost podle § 261 odst. 6 daňového řádu a v ní se u nadřízeného správce daně domáhal revize názoru žalovaného.

Žalovaný tvrdí, že ukončil předmětnou daňovou kontrolu, což je obsaženo v protokole ze dne 18. 7. 2017, čj. 1474013/17/2301-62563-401100. Odvolací finanční ředitelství potvrdilo názor žalovaného, a to přípisem ze dne 28. 8. 2017, čj. 37526/17/5100-41456-712211.

Žalobce byl toho názoru, že lhůta pro stanovení daně marně uplynula dne 15. 11. 2016, protože žalovaný neučinil žádné úkony, které by její běh jakkoliv ovlivnily. Daňová kontrola tak byla prováděna po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně, a proto byla nezákonná.

[III] Vyjádření žalované

Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 3. 11. 2017. Předně konstatoval, že žalobce se mýlí v tom, když se domnívá, že dne 15. 11. 2013 došlo dle § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení lhůty pro stanovení daně. K rozběhnutí nové tříleté lhůty došlo až následující den, tj. 16. 11. 2013, neboť v tomto případě je nutné aplikovat § 33 odst. 1 daňového řádu, podle něhož lhůta počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, když touto skutečností je nepochybně zahájení daňové kontroly. Pakliže by nenastaly žádné ze skutečností uvedených zákonodárcem v § 148 odst. 2 daňového řádu majících v důsledku prodloužení lhůty, anebo v § 148 odst. 4 daňového řádu majících v důsledku stavění lhůty (lhůty neběží), pak by lhůta pro stanovení daně skončila dne 16. 11. 2016.

Stran žalobních námitek žalovaný uvedl, že § 148 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti zákonného opatření Senátu neobsahovalo stavění lhůty v souvislosti s odesláním žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní. Dne 1. 1. 2014 nabylo účinnosti zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně některých daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen „*zákonné opatření*“), které doplnilo do § 148 odst. 4 nově písm. e), jakožto ustanovení, které stanoví, že „*lhůta pro stanovení daně neběží 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*“.

Přechodné ustanovení čl. XXII bodu 1. zákonného opatření dále stanoví, že „*Řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu*.“ Pro posouzení běhu lhůty pro stanovení daně v případě mezinárodní spolupráce při správě daní je nutné vyložit, zda mezinárodní spolupráce při správě daní je řízením nebo jiným postupem při

správě daní, či nikoliv, tedy zda se přechodné ustanovení článku XXII. bodu 1. zákonného opatření aplikuje i na § 148 odst. 4 písm. e) daňového řádu.

Ustanovení § 1 odst. 1 daňového řádu stanoví, že tento zákon upravuje obecně pro všechny daně postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. Daňový řád upravuje procesní pravidla při správě daní zahrnující úpravu postupu správců daně a úpravu práv a povinností daňových subjektů a třetích osob vznikajících v souvislosti se správou daní a nedílnou součástí správy daně je i mezinárodní spolupráce daňových správ na základě mezinárodních ujednání a zvláštních zákonů. Dle žalovaného je tedy samotná mezinárodní spolupráce při správě daní dílčím postupem při správě daní, jehož začátkem je den odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní a koncem den obdržení odpovědi na tuto žádost nebo den odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci. Z tohoto důvodu je nutno tedy článek XXII. bodu 1 zákonného opatření aplikovat i na postup dle § 148 odst. 4 písm. e) daňového řádu.

Žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích trvale vykazoval nadměrné odpočty, na které mělo velký vliv také vykazované dodání zboží odběratelům registrovaným v jiném členském státě, především v Rakousku, Německu, Itálii a na Slovensku. Žalovaný se v průběhu daňové kontroly rozhodl prověřit veškerá tato vykázaná plnění dodání do jiných členských států Evropské unie mezinárodním dožádáním v rámci mezinárodní výměny informací. Žalovaný zaslal celkem 25 žádostí o mezinárodní výměnu informací. Ucelené informace o těchto dodávkách získal žalovaný až z podkladů a informací, které mu byly poskytnuty dožádanými správci daně. Předmětné žádosti byly odeslány ve dnech 17. 3. 2014, 18. 3. 2014 a 19. 3. 2014, tzn. po 1. 1. 2014, tedy již za účinnosti zákonného opatření. Skutečnost, že žalovaný tyto žádosti poslal, žalobce nerozpорије. Do současné doby žalovaný neobdržel odpověď na žádost o mezinárodní spolupráci zaslanou dne 18. 3. 2014 do Itálie, kterou však správce daně již nepovažoval za podstatnou k učinění závěru v dokazování. Žalovaný měl za to, že dnem odeslání žádostí tak došlo k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně a ta se ve smyslu § 148 odst. 4 písm. e) daňového řádu stavěla do okamžiku, kdy žalovaný obdržel kompletní odpověď na žádosti, a to bylo dne 27. 5. 2016. Správce daně tedy obdržel kompletní odpověď ve věci žádostí o mezinárodní spolupráci zaslaných v předmětné daňové kontrole dne 27. 5. 2016, pročež lhůta dle § 148 daňového řádu k stanovení daně uplyne nejdříve dne 28. 1. 2019. Žalovaný proto navrhoval, aby byla žaloba zamítnuta.

[IV] Replika

Replikou ze dne 7. 12. 2017 žalobce podpořil svá žalobní tvrzení závěry obsaženými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, čj. 10 Afs 206/2017 – 38, který učinil součástí podání.

[V] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).

Podle § 82 soudního řádu správního, *každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.*

Podle § 87odst. 1 soudního řádu správního, *soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.*

Podle § 87 odst. 2 věty první soudního řádu správního, *soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo brozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.*

Soud rozhodl o věci samé bez jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce i žalovaný vyslovili s takovým postupem souhlas.

Soud dospěl k závěru, že **žaloba je částečně důvodná**, když o věci uvažil následovně, inspirován závěry vyjelenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, čj. 10 Afs 206/2017 – 38 (k dispozici na www.nssoud.cz).

Soud si nejprve dovoluje připomenout základní časosledné údaje. Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Plzni, zahájil dne 15. 11. 2013 u žalobce kontrolu daňových povinností stran daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až duben 2013 a červen 2013 až září 2013, o čemž byl vyhotoven protokol čj. 1670906/13/2301-05603-401100, a kontrolu daňových povinností stran daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 (protokol čj. 1670866/13/2301-05603-401100). Žalobce podal dne 18. 5. 2017 stížnost, v níž namítal uplynutí prekluzivní lhůty a nezákonnost prováděné daňové kontroly. O vyřízení stížnosti (námitek) jakožto nedůvodné byl žalobce vyrozuměn písemností ze dne 16. 6. 2017, čj. 1349359/17/2301-80543-404711. Následně žalobce podal dne 27. 6. 2017 žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Odvolací finanční ředitelství vyrozumělo žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti písemností ze dne 28. 8. 2017 vydanou pod čj. 37526/17/5100-41456-712211, přičemž žádost byla posouzena taktéž jako nedůvodná. Žalovaný během prováděné daňové kontroly zaslal celkem 25 žádostí o mezinárodní výměnu informací, konkrétně se tak stalo ve dnech 17. 3. 2014, 18. 3. 2014 a 19. 3. 2014. Kompletní odpověď na žádosti měl žalovaný k dispozici ke dni 27. 5. 2016. Daňová kontrola byla ukončena dne 18. 7. 2017.

Podle § 148 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013 i od 1. 1. 2014, *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 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013 i od 1. 1. 2014, *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k*

- a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně,
- b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně,
- c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku,
- d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo
- e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013 i od 1. 1. 2014, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

Podle § 148 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013, lhůta pro stanovení daně neběží po dobu

- a) řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem,
- b) řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně,
- c) od zmeškání odvolací lhůty proti rozhodnutí o stanovení daně až do oznámení rozhodnutí o jejím navrácení v předešlý stav, nebo
- d) od marného uplynutí úložní doby až do dne doručení rozhodnutí, kterým je prohlášena neúčinnost doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení.

Podle § 148 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013 i od 1. 1. 2014, lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.

Ke dni 1. 1. 2014 vstoupila platnost novela daňového řádu provedená zákonným opatřením Senátu Parlamentu České republiky č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále též jen „zákonné opatření“). Zákonným opatřením bylo vloženo do § 148 odst. 4 daňového řádu nové písmeno e) [nyní f)], podle kterého lhůta pro stanovení daně neběží po dobu f) 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. Zákonodárce tedy spojil se dnem odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci následek v podobě stavení prekluzivní lhůty k vyměření daně.

Soud dále považuje za vhodné připomenout skutkové okolnosti věci posuzované kasačním soudem ve věci sp. zn 10 Afs 206/2017. V tam posuzovaném případě žalovaný správní orgán (= správce daně) odeslal **v období po 1. 1. 2014** několik žádostí o mezinárodní spolupráci **v rámci probíhajících daňových kontrol zahájených dne 18. 6. 2012 a dne 1. 10. 2012**. Daňový subjekt namítal, že odesláním žádostí o mezinárodní spolupráci v rámci těchto daňových kontrol se prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu nestavěla, neboť písm. f) bylo do daňového řádu vloženo zákonným opatřením Senátu až s účinností od 1. 1. 2014. Podle přechodných ustanovení zákonného opatření Senátu se na řízení a jiné postupy zahájené před 1. 1. 2014, použijí dosavadní právní předpisy. Na probíhající daňové kontroly se tedy v souladu s těmito přechodnými ustanoveními měl použít daňový řád s účinností do 1. 1. 2014, který žádost o mezinárodní spolupráci jakožto skutečnost podstatnou pro stavení

prekluzivní lhůty neznal. Z tohoto důvodu byl daňový subjekt přesvědčen, že lhůta pro stanovení daně již marně uplynula a daňová kontrola probíhající po uplynutí této lhůty byla nezákonná.

Jak vidno, věc souzená Nejvyšším správním soudem byla, prizmatem počátku pro věc významných skutečností, shodná s věcí posuzovanou krajským soudem pod sp. zn. 30 A 159/2017. I tu došlo k zahájení daňové kontroly před 1. 1. 2014, i zde došlo odeslání několika žádostí o mezinárodní spolupráci v rámci probíhající daňové kontroly žalovaným v období po 1. 1. 2014. Závěry přijaté Nejvyšším správním soudem ve výše zmíněném rozsudku byly proto významné i pro rozhodování krajského soudu.

Podle důvodové zprávy k zákonnému opatření Senátu bylo do výčtu § 148 odst. 4 daňového řádu doplněno písm. f), a to z důvodu, že informace získaná v rámci mezinárodní spolupráce by mohla mít vliv na výši daně a správce daně nemůže ovlivnit délku doby nutné k získání požadované informace ze zahraničí. Důvodová zpráva dále uvádí, že mezinárodní spolupráci při správě daní je třeba chápat v materiálním smyslu, tj. jako jakoukoliv činnost, která má charakter mezinárodní spolupráce při správě daní bez ohledu na to, jak je nazývána v konkrétním právním předpise, mezinárodní smlouvě atd. Konkrétně půjde zejména o mezinárodní spolupráci podle zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, (týkající se oblasti přímých daní) podle přímo použitelných předpisů Evropské unie týkající se oblasti nepřímých daní (např. nařízení Rady č. 904/2010) a podle mezinárodních smluv. Tímto návrhem zákonodárce sjednotil právní úpravu pro přímé a nepřímé daně, neboť navržená úprava byla již součástí zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní (týkající se přímých daní), avšak nevztahovala se na mezinárodní spolupráci při správě nepřímých daní (viz důvodová zpráva k bodu 29 zákonného opatření).

Podle přechodných ustanovení čl. XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu platí: „[ř]ízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu.“ Toto přechodné ustanovení se tedy vztahuje na řízení a jiné postupy správce daně, které byly zahájeny před 1. 1. 2014 s tím, že se dokončí podle daňového řádu účinného do 1. 1. 2014.

V nyní projednávané věci začaly prekluzivní lhůty k vyměření žalobcových daňových povinností ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu znovu běžet dnem zahájení daňových kontrol, tedy dne 15. 11. 2013 (viz § 148 odst. 3). Mezi stranami není sporné, že správce daně odeslal několik žádostí o mezinárodní spolupráci týkající se daňového subjektu (žalobce), a to ve dnech 17. 3. 2014, 18. 3. 2014 a 19. 3. 2014.

Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 9. 11. 2017, čj. 10 Afs 206/2017 – 38, zabýval nejprve hmotněprávním charakterem prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 daňového řádu a dospěl k následujícím závěrům: „(...) [19] Podle usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007-161, je účelem zavedení prekluzivní lhůty pro vyměření daně stimulovat správce daně ke včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů určit okamžik, kdy po jejím uplynutí zanikají i jejich povinnosti. Rozšířený senát ve svém usnesení ze dne 3. 8. 2006, čj. 2 Afs 52/2005-94, dospěl

k závěru, že „ukládání povinností na základě zákona, v daném případě vyměření či doměření daně, ovšem rovněž znamená časové omezení, v němž lze splnění povinnosti požadovat. Povinnost podrobit se daňové povinnosti není časově bezbřehá, je vázána lhůtami jak ve vztahu k možnosti vyměření či doměření daně, tak ve vztahu k jejímu vymáhání. Za rozhodující z hlediska jistoty daňového poplatníka daňový řád považuje omezení možnosti daň vyměřit či doměřit, neboť zde omezuje správce daně lhůtou prekluzivního charakteru, tedy lhůtou, k níž je povinen správce daně přihlížet z úřední povinnosti (§ 47 odst. 1).“ Lhůta pro vyměření v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je tedy svou povahou lhůtou hmotněprávní, tomu odpovídá i cit. ustanovení, podle kterého „nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období“. Soud rovněž zdůraznil, že není podstatné uplatnění práva, ale rozhodnutí o právu, respektive o povinnosti daň vyměřit nebo doměřit [poznámka NSS: zákon č. 337/1992 Sb. nahradil daňový řád s účinností 1. 1. 2011].

[20] Výše uvedené závěry lze přitom aplikovat také na prekluzivní lhůtu upravenou v § 148 daňového řádu (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2012, čj. 9 AfS 72/2011 - 218). **Ustanovení § 148 daňového řádu upravující běh a délku lhůty pro stanovení daně (prekluzivní lhůtu) je jedním z ustanovení, které má v jinak procesním předpise ryze hmotněprávní povahu** (viz Lichnovský, Ondříšek a kol., Daňový řád. Komentář. C. H. BECK, 2016, 3. vydání. s. 533 - 557). Obecná prekluzivní lhůta pro stanovení daně je zakotvena v § 148 odst. 1: „[d]aň 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.“ § 148 dále upravuje pravidla pro běh této lhůty, její prodloužení (§ 148 odst. 2), přerušení (§ 148 odst. 3) a stavení (§ 148 odst. 4). Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím deseti let od jejího počátku podle odstavce 1 (§ 148 odst. 5).

[21] Skutečnosti relevantní pro stavení prekluzivní lhůty jsou obsaženy v § 148 odst. 4 daňového řádu – např. vedení trestního stíhání daňového subjektu [§ 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu], probíhající soudní řízení [§ 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu; dříve § 41 s. ř. s.] nebo odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci [§ 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, který zákonodárce vložil do daňového řádu s účinností od 1. 1. 2014]. **Skutečnost, že § 148 odst. 4 daňového řádu spojuje s řízeními či jinými postupy, resp. s některými procesními úkony správce daně, právní účinky, které ovlivňují běh a délku prekluzivní lhůty pro stanovení daně, nic nemění na hmotněprávním charakteru tohoto ustanovení a prekluzivní lhůty jako takové.**

[22] Uplynutím prekluzivní lhůty zaniká hmotné (majetkové) právo státu k vyměření (stanovení) daně a tomu odpovídající povinnost daňového subjektu tuto daň státu odvést (příp. právo na vrácení přeplatku). K uplynutí prekluzivní lhůty se přihlíží z úřední povinnosti (k tomu viz např. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, případně ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07, a nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07).

[23] Procesní úkony a jejich zákonnost, které správce daně provádí za účelem vyměření daně, se odvíjí od toho, zda trvá hmotné (majetkové) právo státu daň vyměřit a tomu odpovídající povinnost daňového subjektu tuto daň odvést.

[24] Správce daně zjišťuje obsah daňové povinnosti prostřednictvím procesních nástrojů, kterými je na základě příslušných ustanovení daňového řádu vybaven (§ 5 odst. 2 a 3 daňového řádu). Jedním z procesních nástrojů, který může správce daně využít je institut mezinárodní

pomoci při správě daní. Ten nespadá do okruhu úkonů upravených v souvislosti s prováděním daňové kontroly (§ 16 daňového řádu) a jeho právní úprava není neobsažena ani na jiných místech daňového řádu. Správce daně jej zahajuje odesláním žádosti o mezinárodní spolupráci podle zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů. Výměna informací na mezinárodní úrovni se poté uskutečňuje podle Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (Úř. věst. L 64, 11. 3. 2011, s. 1–12).

[25] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 2. 2010, čj. 5 Afs 71/2009-48, zdůraznil, že odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci dle § 4 odst. 1 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, (příp. její vyřízení dožádaným subjektem) je samostatným, na daňové kontrole nezávislým procesem. Jeho cílem je získat informace, odstranit nejasnosti nebo pořídit důkazy, které správce daně nemůže získat vlastní činností v rámci výkonu svých pravomocí, ale pouze za pomoci správce daně jiného státu (zákon č. 253/2000 Sb. byl s účinností od 21. 6. 2013 nahrazen zákonem č. 164/2013 Sb.). Odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci tedy nemusí být vždy pouhým dílčím úkonem v rámci probíhající daňové kontroly. Pokud bude nutno posoudit povahu žádosti o mezinárodní spolupráci v konkrétní věci, ve které bylo mezinárodní dožádání odesláno v průběhu prováděné daňové kontroly, bude záležet na jejím obsahu a míře souvislosti s předmětem daňové kontroly. Je však zřejmé, že oprávnění správce daně požádat o mezinárodní pomoc není vázáno výlučně na uskutečnění daňové kontroly, neboť ji může využít např. v průběhu vytýkacího či odvolacího řízení, v rámci tzv. vyhledávací činnosti (§ 78 daňového řádu). Za tzv. jiný postup správce daně proto nelze považovat pouze daňovou kontrolu, jak uvedl krajský soud v napadeném rozsudku, ale také mezinárodní dožádání, jak správně uvádí stěžovatel.“

Kasační soud dále obrátil pozornost na procesní a hmotněprávní charakter přechodných ustanovení – čl. XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu, přičemž dospěl k těmto závěrům: „(...) **[27]** Shora uvedené nástroje a postupy může správce daně využívat v návaznosti na sobě, paralelně vedle sebe anebo zcela nezávisle na sobě (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2010, čj. 5 Afs 71/2009-48, č. 2067/2010 Sb. NSS). Procesní úkony však musí činit vždy v rámci běhu prekluzivní (hmotněprávní) lhůty pro stanovení daně. Její uplynutí znemožňuje jakýkoliv další zákonný postup správce daně. Pokud i poté činí úkony týkající se prekludované daňové povinnosti, jedná se o nezákonný zásah (k tomu viz např. rozsudek NSS ze dne 17. 3. 2005, čj. 2 Aps 1/2005-65). Marné uplynutí prekluzivní lhůty se tak ve sféře daňového subjektu projevuje nejen v rovině hmotněprávní (tj. zanikne daňová povinnost), ale i v rovině procesněprávní (tj. daňový subjekt přestane být účastníkem řízení, objektem daňové kontroly, příp. adresátem jiných úkonů správce daně).

[28] Případná nezákonnost prováděné daňové kontroly (namítaná žalobkyní) se proto v daném případě odvíjí od toho, zda prekluzivní lhůta k vyměření daně uplynula či nikoliv. V nyní projednávané věci není podstatné, podle které právní úpravy se dokončí probíhající daňová kontrola. Primárně je nutné odpovědět na otázku, čím se řídí hmotněprávní vztah daňového subjektu a správce daně, resp. zda se běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 daňového řádu posoudí dle daňového řádu účinného od 1. 1. 2014, anebo podle daňového řádu účinného do 31. 12. 2013, který s mezinárodním dožádáním žádné právní účinky nespojoval. Na tuto otázku by měla primárně odpovídat přechodná ustanovení novelizujícího právního předpisu, tj. zákonného opatření Senátu.

[29] V případě přechodných ustanovení upravujících podmínky a způsob dokončení řízení vedených orgány veřejné moci a zahájených podle dosavadní právní úpravy je vhodné výslovně vyjádřit, zda se přechodná ustanovení týkají pouze pravidel procesních nebo též pravidel hmotněprávních (k tomu viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2011, čj. 1 As 50/2011-104; rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2017, čj. 1 Afs 235/2014-65; srov. také nálezy Ústavního soudu ze dne I. ÚS 344/04 ze dne 15. 12. 2004).

[30] Příkladem přechodného ustanovení hmotněprávní povahy je např. čl. XII odst. 1 zákona č. 126/2008 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o přeměnách obchodních společností a družstev: „[p]ro daňové povinnosti za léta 1993 až 2007 a zdaňovací období, které započalo v roce 2007, platí dosavadní právní předpisy. Ustanovení zákona č. 593/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použijí poprvé pro zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, počínající v roce 2008.“ Jedná se o specifické přechodné ustanovení hmotněprávní povahy týkající se povinností daňového subjektu (k tomu srov. Vedral, J. Metodická pomůcka pro přípravu návrhů právních předpisů, II. část, dostupné na www.vlada.cz).

[31] Naopak čl. XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu je ryze procesního charakteru. Podle tohoto ustanovení platí, že „[ř]ízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu.“ Toto pravidlo se použije na řízení nebo jiné postupy při správě daní zahájené před 1. 1. 2014, tj. i na daňové kontroly žalovaného zahájené dne 18. 6. 2012 a dne 1. 10. 2012. Citované přechodné ustanovení ovlivňuje výlučně procesní práva a povinnosti, resp. procesní postavení daňového subjektu, který vystupuje jako účastník řízení vedených správcem daně, anebo je objektem jiných postupů správce daně zahájených před 1. 1. 2014.

[32] V rámci přechodných ustanovení rozlišoval zákonodárce mezi procesní úpravou řízení a jiných postupů (viz § 264 odst. 1 daňového řádu) a prekluzivní lhůtou jako hmotněprávním institutem (viz § 264 odst. 4 daňového řádu) již v daňovém řádu, který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon o správě daní a poplatků. Na straně jedné, § 264 odst. 4 daňového řádu výslovně uvádí: „[b]ěh 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. 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.“ Na straně druhé, § 264 odst. 1 daňového řádu stanoví pravidla ohledně probíhajících řízení a jiných postupů správce daně zahájených před 1. 1. 2011: „[ř]ízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.“

[33] Prekluzivní (hmotněprávní) lhůta se pojí s existencí hmotného (majetkového) práva státu vyměřit daň a tomu odpovídající povinnosti daňového subjektu daň státu odvést. Nová právní skutečnost [den odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, s účinností od 1. 1. 2014], má za následek, že prekluzivní lhůta k vyměření daně se v konečném důsledku prodlužuje, a má tedy vliv i na délku trvání

povinnosti daňového subjektu. Prekluzivní lhůta přitom není ani řízením ani jiným postupem; nemá procesní charakter (byť v dané věci začala znovu běžet v důsledku zahájení daňové kontroly). Přejícná ustanovení v čl. XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu proto nelze na běh prekluzivní lhůty použít.“

V závěrečné části rozhodnutí se Nejvyšší správní soud soustředil na zodpovězení otázky dopadu změny (hmotněprávních) pravidel „v průběhu hry“. K tomu uvedl: „(...) [34] Jestliže běh prekluzivní lhůty není přechodnými ustanoveními upraven, je nutno k posouzení vlivu nové úpravy použít obecné právní principy.

[35] Stěžovatel trvá na tom, že na běh a délku trvání (hmotněprávní) prekluzivní lhůty započaté před 1. 1. 2014 se použije novelizovaná právní úprava, tj. daňový řád ve znění účinném od 1. 1. 2014, včetně § 148 odst. 4 písm. f), byť daňová povinnost (která zakládá běh prekluzivní lhůty k vyměření daně) žalobkyně vznikla za účinnosti staré právní úpravy.

[36] *Zákaz retroaktivity právních norem je jedním z principů právního státu ve smyslu čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“). V souladu s čl. 1 odst. 1 Ústavy je povinností státních orgánů při rozhodování o právní pozici jednotlivce postupovat v souladu s požadavky kladenými na právní stát. Stát může vyžadovat od fyzických a právnických osob chování, jehož pravidla jsou stanovena a vyhlášena předem. Ústavní soud České republiky v nálezu ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94, uvedl: „[k]e znakům právního státu neoddělitelně patří princip právní jistoty a ochrany důvěry občana v právo. Tento postup zahrnuje zákaz retroaktivity právních norem, resp. jejich retroaktivního výkladu.“ Ústavní soud ČSFR v nálezu ze dne 10. 12. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 78/92, zdůraznil, že „principy právního státu vyžadují u každého možného případu retroaktivity jeho výslovné vyjádření v Ústavě nebo v zákoně s cílem vyloučit možnost retroaktivní interpretace zákona a zároveň vyžadují v zákoně vyřešit s retroaktivitou spjaté důsledky tak, aby nabytá práva byla řádně chráněna.“ Jiný postup, nejsou-li k tomu zvlášť závažné důvody, by znamenal porušení principu právní jistoty a ochrany legitimního očekávání.*

[37] Režim novelou dotčených právních vztahů vzniklých před jejím vstupem v účinnost by měla upravovat především přechodná ustanovení. Zákonnodárce může (i) ponechat nadále aplikovatelnou předchozí právní úpravu anebo (ii) v minulosti nastalé skutečnosti právně kvalifikovat jako podmínku budoucího právního následku nebo pro budoucnost modifikovat právní následky založené podle dřívějších předpisů (viz nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, Pl. ÚS 18/14, body 45 – 46). K (iii) pravé retroaktivitě může zákonodárce přistoupit pouze ve zcela výjimečných případech (k tomu viz nálezu Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, Pl. ÚS 21/96). Obecně tedy platí, že „[e]xistující nároky se řídí právními normami účinnými v době jejich vzniku. Později vydané právní normy mohou právní režim vzniklých nároků změnit, avšak musí se tak mj. stát nepochybným projevem vůle zákonodárce. Jestliže návrh právního předpisu může mít vliv na právní vztahy vzniklé podle dosavadní právní úpravy, je nezbytné tyto důsledky upravit v přechodných ustanoveních.“ (k tomu viz nálezu Ústavního soudu ze dne 22. 11. 2004, sp. zn. I. ÚS 287/04, nebo nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2004, I. ÚS 344/04). *V případě retroaktivity nepravé je naopak judikaturou i teorií zastáván názor, že její použití (i v oblasti daňového práva) zásadně přípustné je a pouze ve výjimečných případech přípustné není.*

[38] O retroaktivitě lze uvažovat i v případě prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Změna její zákonné úpravy by působila pravou retroaktivitu, pokud by měla nebo mohla mít za následek „obživení“ lhůty, která uplynula ještě před nabytím účinnosti nové právní úpravy. O nepravou retroaktivitu by se naopak jednalo tehdy, jestliže by novým zákonem došlo,

či na jeho základě mohlo dojít (na základě budoucích právních skutečností), k prodloužení již započaté, avšak ke dni jeho účinnosti neskončené lhůty pro stanovení daně nad rámec původní zákonné úpravy. Taková změna se nijak nedotýká obsahu existující daňové povinnosti a nepůsobí ani vznik jakékoliv další související povinnosti; přesto působí k tíži daňového subjektu. Nová právní úprava běhu prekluzivní lhůty (tj. zejména nové typy stavení či přerušení) totiž ovlivňuje celkovou dobu trvání práva státu vymáhat existující daňovou povinnost – ve skutečnosti odsouvá okamžik zániku práva státu daň vyměřit na straně jedné a tomu odpovídající povinnosti daňového subjektu tuto daň odvést na straně druhé na pozdější dobu.

[39] Zákonem stanovená pravidla běhu a délky prekluzivní lhůty, včetně stanovení okamžiku jejího zániku, jsou pro daňový subjekt velmi důležitá. Měla by mu především umožnit předvídat, kdy dojde k uplynutí prekluzivní lhůty. Daňový subjekt v době vzniku daňové povinnosti přirozeně nemůže vědět, kdy přesně se tak stane, neboť tento okamžik se odvíjí od budoucích právních skutečností, které zpravidla nemůže ovlivnit (např. zahájení daňové kontroly). Může však jednat v důvěře, že k jeho určení dojde v souladu s předem danými pravidly, a bude tak schopen přizpůsobit jim i své jednání.

[40] K nepravé retroaktivitě v případě běhu a trvání prekluzivní lhůty zákonodárce výslovně přistoupil např. při přijetí daňového řádu, který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon o správě daní a poplatků. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu platí, že „[b]ěh 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 [...]“. Ústavnost § 264 odst. 4 daňového řádu byla v minulosti posuzována Ústavním soudem, který řešení zvolené zákonodárcem nepovažoval za protiústavní (k tomu viz nález Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, Pl. ÚS 18/14). Tento závěr odpovídá ostatně i nálezu Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, body 144 – 149, podle kterého: „[n]epravá retroaktivita je v oblasti daňového zákonodárství s ohledem na jeho poslání přípustná tehdy, je-li to potřebné k dosažení zákonem sledovaného cíle a lze-li dospět k závěru, že při celkovém poměrování ‚zklamané‘ důvěry v právo a významu a naléhavosti důvodů právní změny byla zachována hranice únosnosti.“ Přechodná ustanovení daňového řádu a zákonodárcem zvolený princip nepravé retroaktivity v § 264 odst. 4 daňového řádu nelze bez dalšího vztáhnout na všechny budoucí změny (novely) daňového řádu, které se běhu a délky trvání prekluzivní lhůty mohou týkat – takový postup by byl v rozporu se zásadou právní jistoty a s principem legitimního očekávání.

[41] Zákonodárce neupravil pravidla ohledně aplikace daňového řádu účinného do 31. 12. 2013 a jeho novelizovaného znění (tj. ve znění zákonného opatření Senátu účinného od 1. 1. 2014) ve vztahu k hmotněprávní prekluzivní lhůtě a jejímu běhu (jak to učinil v § 264 odst. 4 daňového řádu). Učinil tak pouze ve vztahu k řízením a jiným postupům správce daně tím, že ponechal v platnosti dosavadní právní úpravu, a vyloučil tak uplatnění pravé i nepravé retroaktivity (viz čl. XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu).

[42] Odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci jako takové má zákonodárcem zamýšlené právní účinky nejdříve od 1. 1. 2014 (k tomu srov. odlišnou úpravu v § 264 odst. 4 daňového řádu, podle které „[...]p]rávní 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.“ V tomto případě zákonodárce nespojil se skutečnostmi v minulosti nastalými, tj. s žádostmi odeslanými před 1. 1. 2014, budoucí právní účinky. Nová právní úprava se nijak nedotýká ani obsahu existující daňové

povinnosti a nemění ani délku prekluzivní lhůty, která začala běžet před účinností zákonného opatření Senátu. Přesto však může ovlivnit její běh a odsunout okamžik zániku práva státu na vyměření daně na pozdější dobu. To se může negativně projevit jak v hmotněprávní tak i procesněprávní sféře daňového subjektu (viz dále).

[43] V nyní projednávané věci začaly prekluzivní lhůty k vyměření daňových povinností žalobkyně běžet v letech 2010 a 2011 (viz bod [2] tohoto rozsudku). Zahájení daňových kontrol dne 18. 6. 2012 a dne 1. 10. 2012 mělo za následek, že dosavadní prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 1 daňového řádu se přerušily a začaly běžet nové tříleté (viz § 148 odst. 3 daňového řádu). Ze správního spisu vyplývá, že správce daně odeslal několik žádostí o mezinárodní spolupráci týkajících se daňového subjektu (žalobkyně), a to např. dne 12. 2. 2014, dne 13. 2. 2014, dne 3. 3. 2014, dne 15. 5. 2014, dne 24. 4. 2015, dne 29. 4. 2015, dne 11. 12. 2015, anebo dne 3. 2. 2016, atd.

[44] Jak bylo výše uvedeno, prekluzivní lhůta upravená v § 148 daňového řádu [včetně § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu] má hmotněprávní charakter; prodlužuje dobu trvání práva státu daň vyměřit a tedy i trvání povinnosti daňového subjektu daň odvést. Rozhodnutí, zda k takovému prodloužení dojde a v jakém rozsahu přitom závisí pouze na správci daně. Záleží pouze na něm, zda, kdy a v jaké míře institut mezinárodního dožádání využije. Sama skutečnost, že prekluzivní lhůta v důsledku odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci neběží, nevylučuje využití dalších nástrojů správcem daně směřujících ke zjištění daňové povinnosti. To znamená, že i v případě, že prekluzivní lhůta v důsledku odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci neběží, správce daně může činit jiné procesní úkony (odesílat žádosti o mezinárodní spolupráci jiným členským státům, zahájit daňovou kontrolu, provést místní šetření atd.). Ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) tedy působí převážně v neprospěch daňového subjektu. Má pro daňový subjekt negativní důsledky, které se projevují v jeho sféře zejména tím, že oddalují zánik daňové povinnosti nad rámec původně předpokládaného okamžiku, a to v důsledku procesních úkonů na straně správce daně, se kterými dosavadní právní předpisy nespojovaly žádné právní účinky.

[45] Na základě shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že na běh (hmotněprávní) prekluzivní lhůty započaté před nabytím účinnosti zákonného opatření Senátu nelze novou právní úpravu, která by šla k tíži daňového subjektu, aplikovat (čl. 1 odst. 1 Ústavy). Na běh a délku prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 daňového řádu se proto použijí dosavadní právní předpisy, tj. § 148 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2013. Odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci v období po 1. 1. 2014 (bez ohledu na to, zda v rámci probíhající daňové kontroly či v rámci vyhledávací činnosti, anebo v souvislosti s jinými postupy správce daně) nelze v dané věci považovat za právně relevantní skutečnost pro stavení, a v konečném důsledku prodloužení prekluzivní lhůty.

[46] Opačný výklad by měl za následek narušení legitimního očekávání na straně daňových subjektů, které v době vzniku daňové povinnosti mohly předvídat, kdy a na základě jakých skutečností právo státu vyměřit daň zanikne, resp. kdy uplyne prekluzivní lhůta ke stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, i to, zda a kdy budou ukončeny procesní úkony správce daně, které směřovaly k vyměření této daně (tj. včetně úkonů v rámci probíhající daňové kontroly, mezinárodního dožádání, vyhledávací činnosti, či jiných postupů správce daně, anebo v rámci řízení jím vedených).

[47] Pokud by zákonodárce zamýšlel jiné řešení, které by mohlo případně negativně ovlivnit hmotněprávní postavení daňového subjektu, mohl tak výslovně učinit v přechodných ustanoveních a tento postup řádně odůvodnit. K daňovým povinnostem, resp. základním principům daňového práva (a veřejného práva obecně), je nutno poukázat zejména na princip

zákonnosti, princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace. Pokud tedy zákonodárce výslovně neuvedl požadavek na aplikaci § 148 odst. 4 písm. f) i ve vztahu k prekluzivní lhůtě započaté za účinnosti dosavadní právní úpravy, nelze výklad jdoucí k tíži daňového subjektu dovodit rozhodovací činností soudu.“.

Dopady závěrů vyjelených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, čj. 10 Afs 206/2017 – 38, na věc vedenou Krajským soudem v Plzni pod sp. zn. 30 A 159/2017 jsou zřejmé. Není sporu o tom, že běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 daňového řádu započal v žalobcově věci dne 15. 11. 2013, tedy před nabytím účinnosti zákonného opatření Senátu. Ve smyslu výše citovaného odst. 45 rozsudku NSS však nelze na běh (hmotněprávní) prekluzivní lhůty započaté před nabytím účinnosti zákonného opatření Senátu aplikovat novou právní úpravu, která by šla k tíži daňového subjektu (čl. 1 odst. 1 Ústavy). Na běh a délku prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 daňového řádu se proto použijí dosavadní právní předpisy, tj. § 148 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2013, a odeslání žádostí o mezinárodní spolupráci v období po 1. 1. 2014, konkrétně ve dnech 17. 3. 2014, 18. 3. 2014 a 19. 3. 2014 (bez ohledu na to, zda v rámci probíhající daňové kontroly či v rámci vyhledávací činnosti, anebo v souvislosti s jinými postupy správce daně) nelze v dané věci považovat za právně relevantní skutečnost pro stavení, a v konečném důsledku prodloužení prekluzivní lhůty. Vzhledem k tomu, že žalovaný správní orgán netvrdil, že by došlo k jakémukoliv jinému úkonu, kterým by mělo dojít ke stavění prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 4 daňového řádu, nelze než uzavřít, že v případě kontroly na DPH zahájené u žalobce dne 15. 11. 2013 uplynula prekluzivní lhůta dne 15. 11. 2016. Do tohoto dne byla daňová kontrola prováděna v souladu se zákonem, od následujícího dne, tedy od 16. 11. 2016 až do jejího ukončení dne 18. 7. 2017 se již jednalo o nezákonný zásah ve smyslu závěrů přijatých v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 – 110. Žaloba byla proto částečně důvodná a z tohoto důvodu soud přistoupil k diferenciaci výroku.

[VI] Náklady řízení

Právo na náhradu nákladů řízení se odvíjí od úspěchu účastníka řízení ve věci (§ 60 odst. 1 s. ř. s.), přičemž se respektují tyto zásady:

- účastníku, který měl ve věci plný úspěch, soud přizná plnou náhradu nákladů řízení proti účastníku, který ve věci úspěch neměl
- účastníku, který měl ve věci převážný úspěch, soud přizná poměrnou část nákladů řízení proti účastníku, který měl ve věci převážně neúspěch
- jestliže byl úspěch a neúspěch obou účastníků (stran) stejný, soud rozhodne, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Otázku úspěchu účastníka řízení je třeba posuzovat ve vztahu k předmětu řízení a žalobnímu petitu. Žalobce má ve věci plný úspěch, pokud soud vyhověl jeho žalobě v plném rozsahu. Žalovaný má ve věci plný úspěch tehdy, je-li žaloba v plném rozsahu zamítnuta (srov. Drápal, L., Bureš, J. a kol. Občanský soudní řád I, II Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 975; srov. Vopálka, V., Mikule, V., Šimůnková, V., Šolín, M. Soudní řád správní. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2004, s. 134, 135).

Tam, kde má být náhrada nákladů rozdělena, je třeba určit poměr úspěchu obou účastníků ve věci a od úspěchu jedné strany odečíst její neúspěch, tj. míru úspěchu druhé strany. Ve výši rozdílu má účastník právo, aby mu druhý účastník nahradil poměrnou část nákladů, které vynaložil při účelném uplatňování nebo bránění práva.

Žalobce se v daném případě domáhal určení, že celá daňová kontrola, tedy od jejího zahájení dne 15. 11. 2013 až do jejího ukončení dne 18. 7. 2017, byla nezákonným zásahem. Soud dospěl k závěru, že o nezákonný zásah se jednalo pouze v období od 16. 11. 2016 do 18. 7. 2017, naopak stran časového úseku od 15. 11. 2013 do 15. 11. 2016 žalobu zamítl. Žalobce i žalovaný tak v řízení měli každý úspěch z padesáti procent. Za takové situace, kdy poměr úspěchu účastníků je stejný, nesvědčí ani jednomu z nich právo na náhradu nákladů řízení. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Žalobce na účet soudu uhradil částku 3.000,- Kč jako soudní poplatek.

Soudní poplatky jsou upraveny v zákoně č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích (dále jen „zákon o soudních poplatcích“).

Poplatek za zásahovou žalobu činí 2.000,- Kč [položka 18 bod 2. písm. d) Sazebníku poplatků, jenž tvoří přílohu k zákonu o soudních poplatcích].

Podle § 10 odst. 1 věty druhé a třetí zákona o soudních poplatcích, *bylo-li na poplatek zaplacen více, než činila poplatková povinnost, vrátí soud přeplatek. Z účtu soudu vrátí soud obdobně i poplatek, popřípadě přeplatek na poplatek zaplaceném kolkovou známkou.*

Navrhovatel na soudním poplatku zaplatil namísto částky 2.000,- Kč částku 3.000,- Kč, tedy zaplatil na soudním poplatku navíc částku 1.000,- Kč. Soud proto v souladu s § 10 odst. 1 zákona o soudních poplatcích tento přeplatek na soudním poplatku navrhovateli vrací. Přeplatek ve výši 1.000,- Kč bude navrhovateli vyplacen z účtu soudu ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: *Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.*

V Plzni dne 8. února 2018

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.