



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Lukáše Hloucha, Ph.D. v právní věci žalobce: **Paradise Casino Admiral, a.s.**, se sídlem Komořany 146, Rousínov u Vyškova, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2015, č.j. 8082/15/7100-10110-102076,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 13. 3. 2015, č.j. 8082/15/7100-10110-102076, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 11.228 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Ing. Radka Lančíka, daňového poradce, se sídlem Divadelní 4, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 13. 5. 2015 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2015, č. j. 8082/15/7100-10110-102076, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze

dne 7. 8. 2014, č.j. 20408/14/5000-14204-711305, kterým bylo nařízeno přezkoumání dodatečného platebního výměru Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 31. 8. 2007, č.j. 82948/07/341910/6842.

Žalobce v žalobě konkrétně namítl, že se ve věci jedná o dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 2004 podané dne 28. 8. 2007, kde žalobce vykázal základ daně z příjmů právnických osob ve výši 132.720 Kč. Finanční úřad ve Vyškově toto dodatečné daňové přiznání konkludentně vyměřil (dodatečný platební výměr č. j. 82948/07/341910/6842 ze dne 31. 8. 2007).

Mimo věcných námitek napadl žalobce rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově, č. j. 82948/07/341910/6842 ze dne 31. 8. 2007 námitkou opožděnosti s tím, že nepovažoval za správný názor žalovaného, že pro absenci přechodného ustanovení k aplikaci § 55b odst. 2 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2010, je třeba vycházet z obecných pravidel pro aplikaci procesních norem a rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí vydaného před nabytím účinnosti daňového řádu lze vydat bez ohledu na dvouletou lhůtu dle § 55b odst. 2 ZSDP, ve znění účinném do 31. 12. 2010. Žalobce namítl, že v případě tohoto výkladu by dvouletá lhůta, která skončila do 31. 12. 2010, najednou obživila po 1. 1. 2011 a umožnila by Odvolacímu finančnímu ředitelství po 1. 1. 2011 nařídit přezkoumání rozhodnutí vydaného do 31. 12. 2010, jež pro uplynutí dvouleté lhůty by jinak do 31. 12. 2010 přezkoumáno být nemohlo. To znamená, že jde o absurdní situaci, kdy absence přechodného ustanovení má svědčit žalovanému, zatímco to má být naopak a uplynutí prekluzivní lhůty má svědčit žalobci, jak plyne z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 52/2005-94 ze dne 16. 5. 2006. V této souvislosti žalobce odkázal na analogii se zákonem č. 89/2012 Sb., občanským zákoníkem a rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 38/2014-59 ze dne 23. 10. 2014, příp. usnesení téhož soudu č. j. 4 Afs 105/2014-38 ze dne 7. 8. 2014.

Žalobce s odkazem na uvedenou judikaturu uvedl, že nařízení přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově, č. j. 82948/07/341910/6842 ze dne 31. 8. 2007 provedlo Odvolací finanční ředitelství jednak po uplynutí lhůty dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci - § 55b odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. a jednak po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která v případě rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově, č. j. 82948/07/341910/6842 ze dne 31. 8. 2007 už uplynula (§ 122 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb.), protože toto rozhodnutí nebylo předmětem soudního přezkumu a lhůta pro stanovení daně se proto vůbec nestavěla.

Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání doručeném krajskému soudu dne 18. 9. 2015, ve kterém k námitce uplynutí lhůty pro přezkoumání rozhodnutí uvedl, že v současné době je pro nařízení přezkumu rozhodnutí dle § 122 odst. 3 daňového řádu rozhodná lhůta pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu a správce daně byl na základě zásady legality povinen postupovat pouze podle procesních norem, které jsou účinné v okamžiku jeho procesní aktivity, pokud zákon nestanovil jinak. Podle žalovaného v případě lhůty pro nařízení přezkumu převládají její procesní aspekty bez ohledu na to, že je vymezena hmotněprávní lhůtou dle § 148 daňového řádu, která zároveň zajišťuje právní jistotu daňového subjektu i v širším smyslu. Podle žalovaného je bez významu uplynutí lhůty podle § 55 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků před nabytím účinnosti daňového řádu, neboť v daném případě je místo pro uplatnění tzv. nepravé retroaktivity ve smyslu nálezu Ústavního soudu ve věci

sp. zn. II. ÚS 512/2005 s tím, že lhůta, v níž lze přezkoumání rozhodnutí nařídit, se po nabytí účinnosti daňového řádu obnovila, neboť právní úprava týkající se nařízení přezkoumání rozhodnutí komplexně působí i na řízení zahájená před nabytím účinnosti daňového řádu. Podle žalovaného konec daňového řízení připadá dle § 134 daňového řádu na okamžik splnění nebo jiný zánik daňové povinnosti.

Následně se žalovaný vyjádřil i k dalším žalobním bodům a závěrem navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s.

Krajský soud se předně zabýval otázkou zachování lhůty pro nařízení přezkumného jednání. Tuto otázku považoval soud za klíčovou, neboť v případě uplynutí lhůty pro nařízení přezkumu by bylo nadbytečné vypořádávat jakékoliv věcné námitky proti napadenému rozhodnutí.

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že napadeným rozhodnutím bylo potvrzeno rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově, č. j. 82948/07/341910/6842 ze dne 31. 8. 2007.

Uvedené rozhodnutí, jehož přezkum byl nařízen, bylo vydáno za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Přezkum daňových rozhodnutí byl v uvedeném zákoně upraven v § 55b s tím, že podle § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků byl přezkum omezen lhůtou tak, že přezkoumání může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Tuto lhůtu nebylo dle citovaného ustanovení možno prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově, č. j. 82948/07/341910/6842 ze dne 31. 8. 2007 nabylo právní moci dne 2. 10. 2007. Lhůta dle § 55b odst. 2 proto počala běžet dne 1. 1. 2008 a uplynula ke dni 31. 12. 2009

Ke dni 1. 1. 2011 vstoupil v účinnost daňový řád, se kterým došlo ke změně lhůty pro přezkum daňových rozhodnutí. Podle § 122 odst. 3 daňového řádu lze přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Přezkoumání rozhodnutí vydaného v řízení při placení daní lze nařídit, pokud neuplynula lhůta pro placení daně. Přezkoumání jiného rozhodnutí lze nařídit do 3 let ode dne právní moci tohoto rozhodnutí.

Z citovaných ustanovení je zřejmé, že v případě aplikace § 55b zákona o správě daní a poplatků došlo k uplynutí lhůty pro přezkum, a naopak v případě § 122 odst. 3 daňového řádu je třeba pro závěr o (ne)uplynutí lhůty pro nařízení přezkumu zodpovědět otázku uplynutí lhůty pro stanovení daně. Klíčová otázka proto je, zda se na posuzovanou věc vztahuje lhůta dle zákona o správě daní a poplatků nebo lhůta dle daňového řádu.

Daňový řád upravuje přechodná ustanovení v § 264, přičemž soud považuje za vhodné zdůraznit následující odstavce. Dle § 264 odst. 1 daňového řádu řízení 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.

Podle § 264 odst. 3 daňového řádu se pro posouzení běhu a délky lhůty, která započala podle dosavadních právních předpisů, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona postupuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu, jež je jí svou povahou a účelem nejbližší; tato lhůta neskončí dříve než v den, ve který by končila podle dosavadních právních předpisů.

Podle § 264 odst. 4 daňového řádu 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. Právní skutečnosti nově zakládající stavění 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.

Podle § 264 odst. 5 daňového řádu běh a délka lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, 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 placení 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 stavění běhu lhůty pro placení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

Z citovaných ustanovení je zřejmé, jak se konečně shodují i žalobce se žalovaným, že v daňovém řádu neexistuje speciální ustanovení, které by regulovalo běh lhůty speciálně u přezkumného řízení, nicméně je zcela zřejmé, že v případě běhu lhůt upravuje daňový řád intertemporální střet norem v případě lhůt, které započaly běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků a neskončily před účinností daňového řádu, což není případ posuzované věci.

Situací, kdy zběhla lhůta ještě před nabytím účinností daňového řádu, se nicméně přechodná ustanovení daňového řádu zabývají, a to v § 264 odst. 12, dle kterého uplynula-li lhůta pro podání daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného přiznání nebo hlášení o dani do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se zvýšení daně podle dosavadních právních předpisů.; a v § 254 odst. 13, dle kterého uplynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů.

Z citovaných ustanovení je oproti předcházejícím zřejmé, že v případě uplynutí lhůty k provedení určitého úkonu před účinností daňového řádu, nastupují následky předpokládané předcházející právní úpravou. Oproti souzené věci je podstatnou odlišností to, že za předcházející právní úpravy nastaly důvody pro uplatnění negativního důsledku, ale o tomto negativním důsledku bylo rozhodováno až po účinnosti nové právní úpravy. Přesto je z uvedených ustanovení patrné, že v případě lhůty, jejíž počátek i konec připadl na období

účinnosti zákona o správě daní a poplatků, tak nový daňový řád novou úpravou do tohoto vztahu nezasahuje.

Žalovaný odkazoval ve svém vyjádření na nálezný Ústavního soudu ve věci sp. zn. II. ÚS 512/2005. Soud si proto dovoluje z žalovaným citovaného nálezu zdůraznit následující pasáže: „*Ústavní soud opakovaně judikoval (srov. např. Pl. ÚS 3/94, I. ÚS 662/03), že právní věda rozeznává tzv. retroaktivitu pravou a retroaktivitu nepravou. Prává retroaktivita zahrnuje případy, kdy právní norma reglementuje i vznik právního vztahu a nároky z něho vzešlé před její účinností. V obecné teorii práva je dlouhodobě zakotven právní závěr o nepřípustnosti tzv. pravé zpětné účinnosti právní úpravy. Prává zpětná účinnost by znamenala zásadní porušení principu právní jistoty v právních vztazích tím, že by na právní vztahy, které vznikly před účinností příslušného právního předpisu a na skutečnosti v těchto právních vztazích nastalé v době před účinností příslušného právního předpisu, připustila aplikaci tohoto nového právního předpisu. Novou právní úpravou by tak bylo zasahováno zpětně do minulosti a právní posouzení v minulosti existujících právních vztahů i skutečností tehdy vzniklých by se po účinnosti nové právní úpravy měnilo. V této souvislosti je ovšem nutno odlišovat od pravé retroaktivity retroaktivitu nepravou. Nepravá retroaktivita spočívá v tom, že právní vztahy hmotného i procesního práva, které vznikly za platnosti práva starého, se spravují zásadně tímto právem, a to až do doby účinnosti práva nového; po jeho účinnosti se však řídí právem novým. Tato zásada však platí jen potud, pokud ostatní závěrečná ustanovení právní normy nestanoví se zřetelem na zvláštnosti některých právních vztahů něco jiného. Jestliže tedy přechodné ustanovení nepamatuje na specifické řešení určité dílčí konkrétní situace, pak je na místě dospět k závěru, že nová právní úprava ode dne své účinnosti do budoucna upravuje i právní vztahy a jednotlivé skutečnosti, které sice vznikly v minulosti, ale existují dále. Retroaktivita nepravá je tedy v právní teorii i praxi považována za přijatelnou (srov. např. Pl. ÚS 24/98).*

Co se potom týče nepravé retroaktivity v procesním právu a názorů v odborné literatuře na ni, z povahy procesního práva vyplývá, že **nové procesní právo (jeho změny) má působit ode dne nabytí účinnosti nového zákona, a to i pro řízení zahájená před jeho účinností.** Účinky procesních úkonů soudu i účastníků, které s nimi spojovala či nespojovala dřívější úprava, ovšem zůstávají zachovány (srov. např. Bureš, J., Drápal, L., Krčmář, Z., Mazanec, M.: *Občanský soudní řád, komentář, II. díl, 6. vydání, C.H. Beck, Praha, 2003, str. 1053*). **V případě procesních vztahů platí nové právo i ve věcech před jeho účinností zahájených, ale dosud neskončených** (Steiner: *K problematice nepřípustnosti retroaktivity právních norem, Právník č. 1/94-3,5*). Přitom je ovšem též na místě poukázat na skutečnost, že tato zásada může být prolomena, neboť rozhodující jsou vždy konkrétní přechodná ustanovení v nových procesních předpisech, která mohou stanovit, že řízení započatá přede dnem účinnosti nového předpisu se dokončí podle dosavadních předpisů (případně něco obdobného). Nestanoví-li však nic jiného, případně pokud nestanoví vůbec nic, výše uvedená zásada platí.“

Zdejší soud nijak nezpochybňuje závěry žalovaného o tom, jak nakládat s právní normou v režimu nepravé retroaktivity, nicméně nesouhlasí s tím, že by se v souzené věci jednalo o nepravou retroaktivitu. Naopak zdejší soud má za to, že se při aplikaci § 122 daňového řádu na souzenou věc jedná o retroaktivitu pravou.

Obecně platí, že jakákoliv nová právní úprava dopadá na právní vztahy, které vznikly za její účinnosti do budoucna. V případě existujících právních vztahů, které vznikly za předcházející právní úpravy a nadále trvají i za účinnosti právní úpravy nové, je střed právních úprav řešen přechodnými ustanoveními.

V souzené věci se jedná o realizaci oprávnění správce daně iniciovat mimořádný opravný prostředek proti pravomocnému rozhodnutí o stanovení daně. Mimořádné opravné prostředky jsou krajními opatřeními, která umožňují prolomit právní jistotu a legitimní očekávání účastníků řízení, kteří mají oprávněné očekávání, že právní mocí rozhodnutí je jejich věc rozhodnuta a jejich vztahy jsou do budoucna upraveny. S ohledem na zásah do právní jistoty účastníků jsou pravidelně mimořádné opravné prostředky limitovány jednak věcnými otázkami, které je jejich prostřednictvím možné přezkoumat a dále i lhůtou, která limituje časově „nebezpečí“ změny stavu, který byl nastaven pravomocným rozhodnutím.

V případě přezkumu podle § 55b zákona o správě daní a poplatků se jednalo o mimořádný opravný prostředek, který bylo možno iniciovat buď na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti, pro rozpor s právními předpisy nebo pro podstatné vady řízení za situace, kdy okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Tento mimořádný opravný prostředek byl limitován lhůtou dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci, přičemž tuto lhůtu nebylo možno ani prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav.

Ze shora zjištěného skutkového stavu vyplývá, že zaniklo právo daňového subjektu podat žádost, stejně tak zaniklo právo správce daně zahájit řízení z úřední povinnosti před nabytím účinnosti daňového řádu. Daňový subjekt tak jednak získal legitimní očekávání, že předmětné rozhodnutí nelze tímto mimořádným opravným prostředkem změnit, a dále došlo k zániku určitých oprávnění bez možnosti jejich restituce.

V okamžiku nabytí účinnosti daňového řádu právo správce daně zahájit řízení o přezkumu neexistovalo, ani nepřetrvávaly povinnosti (nebo práva), které by souvisely s tímto mimořádným opravným prostředkem (na rozdíl např. od situací uvedených sub. § 264 odst. 12 a odst. 13 daňového řádu). Zcela evidentně se tedy jednalo ve vztahu k předmětnému rozhodnutí o oprávnění, které bylo konzumováno během času předtím, než daňový řád nabyl účinnosti.

Oproti citovanému nálezu vymezujícím přípustné zpětné působení zákona za podmínek nepravé retroaktivity lze definovat retroaktivitu pravou jako působení pozdějšího zákona na právní vztahy, resp. skutečnosti, které nastaly v minulosti. Prostřednictvím pozdějšího zákona se tak posoudí právní vztahy, které se uskutečnily podle předchozí právní úpravy, resp. dojde ke změně následků právních vztahů, které nastaly před okamžikem účinnosti nové právní úpravy, ve vazbě na obsah nové právní úpravy. V uvedených souvislostech považuje zdejší soud za vhodné odkázat i na nález Ústavního soudu ze dne 31. 3. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 1/14, který se týká výkladu retroaktivity a ve kterém Ústavní soud jasně konstatoval, že: „70. Ústavněprávními souvislostmi pravé a nepravé retroaktivity zákonodárným sborem přijímaných norem se Ústavní soud zabýval v řadě svých rozhodnutí, což mimo jiné konstatoval i v nálezu ze dne 12. 11. 2013 sp. zn. Pl. ÚS 22/13, bod 22 a násl. (22/2014 Sb.), a nálezu ze dne 19. 4. 2011 sp. zn. Pl. ÚS 53/10, bod 144 a násl. (N 75/61 SbNU 137; 119/2011 Sb.), v nichž odkázal především na nález ze dne 4. 2. 1997 sp. zn. Pl. ÚS 21/96 (N 13/7 SbNU 87; 63/1997 Sb.).

71. Právní teorie rozeznává zpětnou účinnost (retroaktivitu) pravou a nepravou. O pravou zpětnou účinnost (retroaktivitu) jde tehdy, jestliže se novým právním předpisem má řídit vznik právního vztahu a nároků účastníků z tohoto vztahu také v případě, kdy právní vztah nebo nároky z něj vyplývající vznikly před účinností nového právního předpisu.

72. Nepravá zpětná účinnost (retroaktivita) znamená, že novým právním předpisem se sice mají řídit i právní vztahy, vzniklé před jeho účinností, avšak až ode dne jeho účinnosti; samotný vznik těchto právních vztahů a nároky z těchto vztahů, vzniklé před účinností nového právního předpisu, se spravují dosavadní právní úpravou.

73. Ústavní soud ve výše citovaných nálezech při vymezení pravé a nepravé retroaktivity odkázal na definice právní doktríny, obsažené v publikaci Tilsch E.: *Občanské právo. Obecná část*, Praha 1925, s. 75-78, podle které "Pravé zpětné působení nového zákona jest tu jen tehdy, když působí i pro dobu minulou... Nepravé zpětné působení... tu jest, když nový zákon nařizuje, že ho má být užito i na staré právní poměry již založené, ale teprve od doby, kdy počíná působnost nového zákona, anebo od doby ještě pozdější." Ústavní soud poukázal též na článek Tichý, L.: *K časové působnosti novely občanského zákoníku*, uveřejněný v časopise *Právník* č. 12, ročník 1984, str. 1104, a zdůraznil, že pravá retroaktivita pak "zahrnuje v podstatě dvě odlišné situace", a to za prvé "stav, že nová úprava dávala vznik (novým právním) vztahům před její účinností za podmínek, které teprve dodatečně stanovila", a za druhé "novela může měnit právní vztahy vzniklé podle staré právní úpravy, a to ještě před účinností nového zákona". Pro pravou retroaktivitu tudíž platí, že *lex posterior* ruší (neuznává) právní účinky existující v době účinnosti *legis prioris*, popřípadě vyvolává nebo spojuje práva a povinnosti subjektů s takovými skutečnostmi, jež v době účinnosti *legis prioris* neměly povahu právních skutečností. V případě retroaktivity nepravé "nový zákon sice nezakládá právních následků pro minulost, avšak buď" povyšuje minulé skutečnosti za podmínku budoucího právního následku (prostá výlučnost), nebo modifikuje pro budoucnost právní následky podle dřívějších zákonů založené... Nepravé zpětné působení zákona pouze znamená, že nový zákon zachycuje (právně kvalifikuje) minulé skutečnosti nebo že se dotýká (modifikuje, ruší) existujících právních následků, tj. na skutkové podstaty je založivší váže pro budoucnost jiná práva a jiné povinnosti než zákonodárství dosavadní. Jde zde tudíž o zásah nového zákona jednak do předchozích skutečností, jednak do tzv. práv nabytých." (Procházka, A.: *Retroaktivita zákonů*. In: *Slovník veřejného práva*. Sv. III, Brno 1934, str. 800).

74. Z výše uvedených nálezů též plyne, že Ústavní soud pravou retroaktivitu obecně považuje za protiústavní, s omezenými výjimkami, a nepravou retroaktivitu obecně připouští, též s omezenými výjimkami. "

Soud má za to, že správce daně vyložil novou právní úpravu přesně v intencích pravé retroaktivity, která je i v procesním právu nepřipustná. Prostřednictvím argumentu vázanosti aktuální procesní úpravou prolomil správce daně i žalovaný v souzené věci jak formální, tak i materiální právní moc předmětného rozhodnutí, aniž by hodnotil, zda nepoužívá aktuální (podstatně změněnou) právní úpravu na zaniklé („mrtvé“) oprávnění správce daně, resp. vzal tuto skutečnost v potaz. Odvolání se na zásadu legality zde neobstojí, neboť daňový řád lze vztahovat bez intertemporálních ustanovení pouze na vztahy vzniklé za jeho účinnosti, což v případě mimořádného opravného prostředku proti předmětnému ustanovení není splněno. Na uvedenou situaci lze dle zdejšího soudu analogicky aplikovat závěry Ústavního soudu

vyslovené v nálezu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl.ÚS 18/14, ve kterém Ústavní soud mimo vši pochybnost uvedl, že „*O retroaktivitě lze nakonec 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, jež uplynula ještě před nabytím účinnosti nové právní úpravy. Důvodem je skutečnost, že jejím důsledkem by byl dodatečný vznik již zaniklého oprávnění státu stanovit daň a s ním fakticky i "obživení" odpovídající daňové povinnosti, k jejímuž splnění by jinak daňový subjekt již nemohl být povinován. O nepravou retroaktivitu půjde naopak tehdy, jestliže novým zákonem dojde či na jeho základě bude moci 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. Takováto změna by se nijak nedotkla obsahu existující daňové povinnosti, ani by sama o sobě nepůsobila vznik jakékoliv další související povinnosti, přesto by však působila k tíži daňového subjektu. V jejím důsledku by totiž oprávnění státu daň stanovit trvalo po delší dobu a daňový subjekt by s možností jeho využití musel nadále počítat. Další trvání související povinnosti evidovat a uchovávat materiály dokládající skutečnosti určující pro výpočet daně, jakož i případná faktická potřeba ponechání si určité finanční rezervy pro případ odlišného hodnocení těchto skutečností ze strany správce daně, by navíc mohly v závislosti na konkrétním daňovém subjektu (typicky u podnikatelů) a povaze jeho činnosti vést k vzniku nikoliv nepatrných nákladů.*“

Argumentaci ustanovením § 134 taktéž zdejší soud nepovažuje za přílehavou. Předcházející právní úprava zákona o správě daní a poplatků obdobnou explicitní definici neobsahovala, ale ani z definice dle § 134 daňového řádu nelze podle zdejšího soudu dovozovat důsledky, které vyvodil žalovaný. Podstatné je to, že i pokud je daňové řízení chápáno jako jeden celek, který končí až splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí, tak i tento celek se dělí na samostatné dílčí části. Jednou z částí jsou i řízení o mimořádných opravných prostředcích, a jestliže byly vyčerpány podmínky pro uplatnění mimořádného opravného prostředku, tak ani obecná délka a zánik daňového řízení nemůže způsobit to, že se „obnoví“ mrtvé právo správce daně, které zaniklo rok před účinností daňového řádu. Posouzení konkrétního institutu, tedy i řízení o mimořádném opravném prostředku je vázáno na právní úpravu, která platila v době, kdy tento mimořádný opravný prostředek mohl být uplatněn, a tedy kdy existoval právní vztah mezi daňovým subjektem a správcem daně, jehož obsahem byla možnost uplatnění mimořádného opravného prostředku. Konečně úprava lhůt pro jednotlivé instituty je projevem vůle zákonodárce a je pouze na zákonodárci, zda stanoví pro uplatnění mimořádných opravných prostředků lhůtu ve vazbě na lhůtu pro stanovení daně, nebo stanoví lhůtu specifickou, jako tomu bylo v případě § 55b zákona o správě daní a poplatků.

Ze všeho shora uvedeného vyplývá závěr zdejšího soudu, že aplikace § 122 daňového řádu na přezkum rozhodnutí, u něž uplynula lhůta pro přezkum dle § 55b zákona o správě daní a poplatků před účinností daňového řádu je postupem v rozporu se zásadou legitimního očekávání daňového subjektu, dále postupem v rozporu se zásadou právní jistoty odvíjecí se od materiální právní moci předmětného rozhodnutí a postupem v rozporu se zásadou zákazu retroaktivního působení nové právní úpravy. Za takové situace neměl správce daně právo rozhodnout o povolení přezkumu předmětného rozhodnutí. Závěry zdejšího soudu uvedené v rozhodnutí ze dne 21. 5. 2014, č. j. 31Af 23/2011-155 v žádném případě nebyly pokynem správci daně k provedení přezkumného řízení, ale pouze konstatováním nesplnění podmínek

pro vydání nového rozhodnutí, v jehož důsledku existovala pro tutéž daňovou povinnost dvě rozhodnutí, aniž by se jednalo o situaci dodatečného platebního výměru navazujícího na první vyměření daně.

Jestliže soud dospěl k závěru, že vůbec nebyly splněny podmínky pro vydání žalobou napadeného rozhodnutí, resp. že správci daně uplynula lhůta pro jeho vydání, pak bylo zcela nadbytečné, aby se zabýval dalšími námitkami žalobce, obdobně jako v případě zběhnutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně.

S ohledem na vše shora uvedené nezbylo zdejšímu soudu nic jiného, než zrušit žalobou napadené rozhodnutí jako nezákonné (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). V dalším řízení je žalovaný vázán shora uvedenými právními názory zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proto soud přiznal žalobci právo na náhradu nákladů za právní zastoupení za dva úkony právní služby (příprava a převzetí věci, podání žaloby) dle ustanovení § 11 vyhl. 177/1996 Sb. tedy 6.200 Kč. Dále náleží žalobcům náhrada nákladů za paušální náhradu výdajů podle ustanovení § 13 vyhl. 177/1996 Sb. za dva úkony právní služby, tj. 600 Kč a částka 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Celkem tedy náhrada nákladů řízení představuje spolu s DPH částku 11.228 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 28. dubna 2016

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu