



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Zuzany Šnejdrlové, Ph.D., a JUDr. Petra Hluštíka, Ph. D., ve věci

žalobce: **T. K.**
sídlem X
zastoupeného advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Sádky 1605/2, Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2019, č. j. 7303/19/5200-10422-711473

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 2. 2019, č. j. 7303/19/5200-10422-711473 a rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, dodatečný platební výměr ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1740140/13/3109-24801-800748, se **zrušují.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje A. V.

A) Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ve výroku uvedeném dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 12. 2013 doměřil žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a podle § 147 a 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 525 210 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 105 042 Kč. Důvodem doměření daně bylo zejména vyloučení některých žalobcem uplatněných výdajů jako daňově neúčinných (výdajů souvisejících s osobní spotřebou žalobce, výdaje na notářský zápis, výdajů na zprovoznění lyžařského vleku, výdajů na stavební úpravy a zejména výdajů na reklamní plnění od společností P. S., s. r. o. a G. F., s. r. o. za reklamu na stadionu F. B. O.) a zvýšení rozdílu mezi příjmy a výdaji žalobce o vypořádání rezervy na opravu hospodářské budovy.
2. Žalovaný zamítl odvolání žalobce proti předmětnému dodatečnému platebnímu výměru poprvé již rozhodnutím ze dne 2. 12. 2014. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou zdejší soud rozsudkem ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 5/2015-58 zamítl, avšak tento rozsudek zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 31. 10. 2017, č. j. 3 Afs 177/2016-45. Krajský soud po vrácení věci rozhodl ve věci rozsudkem ze dne 17. 10. 2018, č. j. 65 Af 5/2015-110, jímž rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2014 zrušil. Krajský soud sice shledal většinu žalobních námitek nedůvodnými, avšak v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu zrušil rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost stanovení referenčních cen výdajů za reklamu na stadionu Bazaly.
3. Žalovaný následně ve výroku označeným rozhodnutím ze dne 27. 2. 2019 opětovně zamítl odvolání žalobce a dodatečný platební výměr potvrdil.

B) Žaloba a stanovisko žalovaného

4. Žalobce žalobou požadoval zrušení rozhodnutí žalovaného, jakož i samotný dodatečný platební výměr. Žalobce zdůraznil, že bylo-li předchozí rozhodnutí žalovaného krajským soudem zrušeno, nebyl legitimován k podání kasační stížnosti. Námitky proti vypořádání žalobních námitek soudem byl proto nucen vtělit do žaloby proti novému rozhodnutí žalovaného. Žalobní body soud stručně shrnuje takto:
 - a) *provádění daňové kontroly se účastnila podjatá úřední osoba, Ing. J. S.* Žalovaný převzal závěr krajského soudu o tom, že trestní oznámení Ing. J. S. na žalobce, jehož pravdivost se nepotvrdila, nesvědčí o jeho podjatosti vůči žalobci, ačkoli soud vycházel z procesně nepoužitelných protokolů o podání vysvětlení v trestním řízení a učinil v rozsudku vzájemně neslučitelné závěry;
 - b) *daň byla stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení.* Dodatečný platební výměr byl vydán, aniž by byla s žalobcem předtím řádně projednána zpráva o daňové kontrole, tudíž byl dne 17. 12. 2013 vydán nezákonně a nemohl tak být považován za skutečnost odůvodňující prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, jelikož šlo jen o formální úkon činěný převážně s cílem dosáhnout prodloužení lhůty pro stanovení daně. Žalovaný ani krajský soud nezohlednili skutečnost, že součástí spisu je e-mail, v němž vedoucí správce daně v komunikaci s žalovaným vyjádřil své přesvědčení, že lhůta pro stanovení daně již marně uplynula;

- c) *žalovaný převzal závěr Nejvyššího správního soudu o tom, že žalobce v řadě případů neprokázal faktické uskutečnění reklamního plnění společnostmi P. S., s. r. o. a G. F., s. r. o. spolu se závěrem o nadbytečnosti žalobcem navržených svědeckých výpovědí, aniž však reflektoval změnu důkazní situace, k níž došlo tím, že navržení svědci byli vyslechnuti v trestním řízení, kde realizaci reklamy na stadionu F. B. O. potvrdili. Žalovaný hodnotil protokoly o výsledku svědků v trestním řízení nesrozumitelně a nepřipustně omezil možnost užít jako důkaz všech podkladů ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu, jelikož z rozhodnutí vyplývá, že by žalovaný za jediný důkaz o uskutečnění reklamy akceptoval fotografie předmětných reklamních bannerů na stadionu. V daňovém řízení však platí zásada volného hodnocení důkazů a nelze se ztotožnit se závěrem žalovaného, že sdělení svědka je třeba prokazovat dalšími důkazními prostředky. Výpověď svědka je důkazním prostředkem sama o sobě. V případě absence přímého důkazu je možné prokazovat skutečnost řadou důkazů nepřímých, což se žalobci podařilo. Žalobce předložením fotografie ze zápasu konaného dne 25. 7. 2009 zpochybnil způsobilost fotografií prokázat neexistenci reklamy, a tudíž měl být přehodnocen i závěr Nejvyššího správního soudu o tom, že procesní pochybení správce daně při provedení důkazů videozáznamy nemohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí;*
- d) *žalovaný neprokázal splnění zákonných podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, neboť neprokázal spojenost osob a stanovení referenčních cen za stejných nebo srovnatelných podmínek. Žalovaný neunesl důkazní břemeno o tom, že mezi žalobcem a společností G. F., s. r. o. došlo k vytvoření právního vztahu za účelem snížení základu daně. Žalovaný pominul závazný závěr Nejvyššího správního soudu o tom, že k vynaložení nákladů na reklamu v podobě umístění banneru na stadionu F. B. a umístění loga v informačních bulletinech vedly žalobce racionální ekonomické důvody spočívající v získání možnosti zviditelnit se u klubu samotného i v celém regionu, příležitosti setkávat se ve VIP zóně stadionu s vlivnými osobami a propagovat vůči nim i fotbalovému klubu samotnému svou podnikatelskou činnost a získávat tak zájemce o služby žalobcova ski areálu a plánovaného relaxačního komplexu. Žalobce doložil i konkrétní výsledky působení předmětné reklamy (ubytování VIP osob v areálu žalobce). Žalovaný také nezohlednil, že žalobce investoval vysoké částky do reklamy již dříve, a zejména opomněl to, že žalobce prokázal, že právní vztah s dodavatelem reklamních služeb uzavřel až poté, co se žalobci nepodařilo sjednat reklamu s fotbalovým klubem samotným, který jej odkázal na reklamní agentury, jimž pronajal 40 % lukrativních reklamních ploch na stadionu, čímž logicky z důvodu exkluzivity vzrostla i cena. Žalobce o správcem daně tvrzeném navýšení ceny v řetězci nic nevěděl a vědět ani nemohl a správce daně ani netvrdí opak. Těmito argumenty uvedenými v odvolání se žalovaný nezabýval, což činí jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným. Žalovaný rovněž neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzenému rozpětí referenčních cen reklamy. Cena za reklamu na jeden zápas byla vyšší už s ohledem na rozpětí uváděné svědkyní Mgr. J. Žalovaný rovněž akceptoval správcem daně nevhodně a nedostatečně provedený výběr referenčních vzorků pro stanovení obvyklé ceny. Nebyla zajištěna srovnatelnost produktů ani transakčních podmínek, pro srovnání byly selektivně použity jen některé ze smluv, nelze přezkoumat, z jakých hledisek správce daně a žalovaný ceny porovnávali a k čemu přihlíželi, nebyly zohledněny individuální okolnosti případu, ani to, že výše ceny v konkrétním případě závisela na individuálních okolnostech, a rovněž nebylo zohledněno zapojení reklamní agentury. Žalobce namítal,*

že správce daně není odborně způsobilý určit objektivní spolehlivé rozpětí referenčních cen, a proto by měl být k jejich určení ustanoven znalec, což však žalovaný odmítl. Žalovaný se nevypořádal s argumenty žalobce, nezdůvodnil, proč odmítl zohlednit konkrétní smlouvy, na které žalobce poukázal, nýbrž pouze odkázal na postup správce daně, který však není ze zprávy o kontrole ani z rozhodnutí žalovaného patrný. Hodnotící úvahy správce daně ve vztahu ke smlouvám, které použil ke stanovení referenčních cen, nejsou ve spise zachyceny a žalovaným zmiňovaný přehled smluv nebyl označen za důkaz.

5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že postupoval v souladu se závazným právním názorem krajského soudu i Nejvyššího správního soudu. Otázku podjatosti Ing. J. S. i otázku prekluze již vyřešil krajský soud v předchozím rozsudku. Domněnka vedoucího správce daně, zmíněná v interní e-mailové komunikaci s úředními osobami zařazenými nadto na úseku nepřímých daní, není závazným právním názorem správce daně a nemůže mít jakýkoli vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Otázku prokázání faktické realizace reklamy již závazně vyřešil Nejvyšší správní soud, který uzavřel, že žalobce v řadě konkrétních případů realizaci reklamy odpovídající předloženým daňovým dokladům neprokázal. Žádný ze soudů pak neuložil žalovanému v tomto směru jakkoli doplnit dokazování. Ve vztahu k aplikaci § 23 odst. 7 ZDP zavázal Nejvyšší správní soud žalovaného ve zrušujícím rozsudku toliko k tomu, aby stanovení referenčních cen výdajů na reklamu provedl přezkoumatelným způsobem. S ohledem na výtku soudu žalovaný vysvětlil, proč celkovou výši ceny za reklamu zjištěnou ze smlouvy uzavřené mezi D. E. (Czech Republic), s. r. o. a F. B. O., s. r. o. rozpočítal mezi 16 a nikoli 15 zápasů. S ohledem na rámeček vymezený Nejvyšším správním soudem nebylo namístě se další argumentací zabývat.

C) Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného dle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).
7. Krajský soud se nejprve zabýval otázkou prekluze práva stanovit daň, neboť je-li v projednávané věci shledána prekluze, je nadbytečné zabývat se dalšími žalobními body (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 8 Afs 4/2008-69).
8. Žalobce argumentoval tím, že dodatečný platební výměr ze dne 17. 12. 2013 byl jen formálním úkonem vydaným bez zákonem stanovených podmínek (řádného projednání zprávy o kontrole), a tudíž nemohl být považován za skutečnost odůvodňující prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Dle žalobce tak žalovaný již své první rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 12. 2014) vydal po uplynutí subjektivní tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
9. Krajský soud se s uvedenou námitkou vypořádal v předchozím rozsudku ze dne 17. 10. 2018, č. j. 65 Af 5/2015-110, neshledal žádný důvod se od předchozích podrobnými úvahami podepřených závěrů odchýlit, a proto na odst. 30 až 44 uvedeného rozsudku odkazuje. Žalobcem zmiňovaná e-mailová komunikace ze dne 10. 9. 2014, založená v neveřejné části spisu žalovaného, zaznamenává jen interní konzultaci úředníků správce daně a žalovaného. Názor vedoucího správce daně vyjádřený v této interní komunikaci není jakkoli odůvodněný a především nebyl závazný pro žalovaného, tudíž není pro

posouzení věci jakkoli relevantní a ničeho nemění na závěru soudu o tom, že platební výměr ze dne 17. 12. 2013 nelze považovat za úkon učiněný toliko za účelem dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně, tj. za úkon zneužívající právo.

10. Jedním z klíčových principů, na kterých je soudní přezkum rozhodnutí založen, je přezkum jen v mezích žalobních bodů. Soud se může zabývat jen takovými žalobními body (důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí), které žalobce v žalobě uplatnil (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Z pravidla vázanosti krajského soudu žalobními body však existují výjimky, mezi něž zařadila judikatura Ústavního soudu i skutečnost, že právo vyměřit daň bylo prekludováno (srov. nálezy ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, ze dne 26. 9. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, či ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08), což následně ve své judikatuře akceptoval i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudky ze dne 12. 5. 2009, č. j. 2 Afs 114/2008-79, ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135, publ. pod č. 1851/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 5. 2009, č. j. 2 Afs 123/2008-75). K prekluzi práva tedy přihlíží správní soud ex offo i bez žalobní námitky a není ani rozhodné, v jakém kontextu a z jakých skutečností prekluzi dovozuje žalobce.
11. Krajský soud se proto s ohledem na skutečnost, že daň za zdaňovací období roku 2008 byla pravomocně doměřena až v roce 2019, zabýval z moci úřední též otázkou, zda před jejím stanovením nedošlo k marnému uplynutí objektivní (desetileté) lhůty pro stanovení daně.
12. Žalovaný se věnoval popisu běhu lhůty pro stanovení daně v posuzovaném případě v odst. 43 žalobou napadeného rozhodnutí, v němž dovodil, že tříletá lhůta pro stanovení daně dle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), počala běžet poprvé dne 31. 12. 2008, následně byl její běh přerušen dle § 47 odst. 2 ZSDP zahájením daňové kontroly (6. 9. 2010), lhůta počala běžet znovu dne 31. 12. 2010, poté byla dle § 148 odst. 2 daňového řádu prodloužena doručením dodatečného platebního výměru žalobci (27. 12. 2013) o jeden rok do 31. 12. 2014 a následně znovu dle § 148 odst. 2 daňového řádu prodloužena doručením rozhodnutí žalovaného (3. 12. 2014) o jeden rok do 31. 12. 2015. Poté byla lhůta dle žalovaného 1 262 dnů stavěna po dobu soudního přezkumu dle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, a tudíž došlo k jejímu prodloužení do 15. 6. 2019. Bylo-li žalobou napadené rozhodnutí doručeno žalobci dne 27. 5. 2019, byla dle žalovaného daň stanovena před uplynutím lhůty, a tudíž k prekluzi nedošlo.
13. Krajský soud souhlasí s žalovaným, jak ostatně uvedl již v odst. 36 předchozího rozsudku, že v posuzovaném případě počala lhůta pro stanovení daně (přesněji lhůta pro doměření daně) běžet před účinností daňového řádu, a proto se na určení počátku jejího běhu vztahoval § 47 odst. 1 ZSDP, podle něhož platilo, že *nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období*. Rovněž soud nijak nespornuje skutečnost, že zahájením daňové kontroly dne 6. 9. 2010 došlo k přerušení lhůty pro doměření daně a následně k počátku běhu lhůty nové od 31. 12. 2010 dle § 47 odst. 2 věty první ZSDP, podle něhož *byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven*.
14. Podle § 47 odst. 2 věty druhé ZSDP dále platilo, že *vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání*

nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Citované ustanovení tak upravovalo objektivní desetiletou lhůtu pro doměření daně, na jejíž běh neměly vliv okolnosti, které dle ZSDP modifikovaly běh tříleté (subjektivní) lhůty. Současně však platil § 41 s. ř. s., podle něhož „*stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt“) lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávních celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.*“ Toto ustanovení, upravující institut pozastavení běhu lhůty, bylo judikaturou historicky ve vztahu k daním vykládáno tak, že je nutno jej vztáhnout nejen k subjektivní tříleté prekluzivní lhůtě, ale i k objektivní prekluzivní lhůtě desetileté (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 1 Afs 130/2004-90, či usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007-73, publ. pod č. 2055/2010 Sb. NSS). Podle § 41 s. ř. s. tedy lhůty pro zánik práva ve věcech daní po dobu řízení před soudem neběží, tj. dochází ke stavení jak subjektivní, tak objektivní prekluzivní lhůty pro vyměření daně.

15. Popsaná úprava však byla komplexně nahrazena dne 1. 1. 2011, kdy nabyl účinnosti daňový řád. Ten v § 148 odst. 5 stanoví, že „*lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1*“, jenž stanoví, že „*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.*“ Od roku 2011 je zde tedy zcela nová, úplná úprava, která upravila běh a délku lhůty pro vyměření daně odlišně od ustanovení § 41 s. ř. s. a tím současně na běh těchto lhůt aplikaci ustanovení § 41 s. ř. s. vyloučila. Podle současné právní úpravy v daňovém řádu ke stavení objektivní lhůty nedochází a toliko s výjimkou upravenou v § 148 odst. 6 daňového řádu platí, že desetiletá lhůta pro stanovení daně v § 148 odst. 5 daňového řádu je lhůtou konečnou, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavit ve smyslu § 148 odst. 2, 3, resp. 4 daňového řádu.
16. Otázkou však zůstává, jak nahlížet na lhůty, které započaly ještě za účinnosti ZSDP, avšak měly by skončit až za účinnosti daňového řádu. Touto otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, publikovaném pod č. 2676/2012 ve Sb. NSS. Právní věta II. publikovaného rozhodnutí zní: „*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 stavit, 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.*“.
17. Shora citovaný závěr uvedený v právní větě II. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, následně převzaly soudy rozhodující ve správním soudnictví v řadě dalších rozhodnutí, aniž se však zabývaly okolnostmi, které nastaly či mohly nastat před účinností daňového řádu a které mají na běh lhůty pro stanovení daně vliv. Závěry přijaté v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218 je totiž třeba interpretovat zejména s ohledem na skutkové a právní okolnosti,

za nichž byly přijaty. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku řešil situaci, kdy nejen lhůta pro stanovení (doměření) daně započala běžet před účinností daňového řádu (pozn. jednalo se o celní dluh vzniklý v období let 1997 až 2002), ale zároveň před účinností daňového řádu byla také daňovým subjektem podána žaloba proti rozhodnutí, jímž mu byla daň pravomocně stanovena (pozn. žaloba proti prvému rozhodnutí byla podána dne 14. 5. 2004 a proti následnému rozhodnutí 3. 7. 2009).

18. Devátý senát Nejvyššího správního soudu v uvedeném rozsudku uvedl: „...*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 výši 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.“

19. Z obsáhlé citace rozsudku devátého senátu Nejvyššího správního soudu tedy dle názoru krajského soudu jednoznačně vyplývá, že závěr zformulovaný v právní větě 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.“) byl přijat v přímé souvislosti s tím, že v tehdy projednávané věci byla ještě před účinností 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.

20. V nyní projednávané věci však byla (první) žaloba proti pravomocnému rozhodnutí o stanovení daně podána až po účinnosti daňového řádu, a to dne 3. 2. 2015 (žaloba ve věci vedené zdejším soudem pod sp. zn. 65 Af 5/2015), 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. V souladu s přechodnými ustanovením § 264 odst. 4 daňového řádu je proto nutné dojít k závěru, že v nyní projednávané věci se na běh lhůty pro stanovení daně užije § 148 daňového řádu včetně jeho odstavce 5.
21. V projednávané věci tudíž dle závěru krajského soudu uplynula lhůta pro stanovení daně nejpozději uplynutím 10 let od jejího prvního počátku (tj. od 31. 12. 2008), tedy nejpozději dne 31. 12. 2018, a to bez ohledu na probíhající soudní řízení, zahájená až za účinnosti daňového řádu, neboť s ohledem na judikaturní závěry výše uvedené vylučuje úprava § 148 daňového řádu užití § 41 s. ř. s.
22. Shodný závěr o aplikaci § 148 odst. 5 daňového řádu na případy, kdy lhůta pro stanovení (doměření) daně počala běžet před účinností daňového řádu, zaujal zdejší soud již ve věci vedené pod sp. zn. 65 Af 46/2018 (pozn. rozsudek krajského soudu byl napaden kasační stížností, která je projednávána pod sp. zn. 4 Afs 132/2020 a dosud o ní nebylo rozhodnuto).

D) Závěr a náklady řízení

23. Jelikož bylo napadené rozhodnutí žalovaného vydáno dne 24. 5. 2019, tedy až poté, co již dne 31. 12. 2018 došlo prekluzi práva daně stanovit, nezbylo krajskému soudu než žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušit. Marné uplynutí lhůty pro stanovení daně je skutečnost, kterou měl zohlednit již žalovaný, a neučinil-li tak, jedná se o podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, jež mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Zabývat se ostatními žalobními body tak již pozbylo význam.
24. Současně krajský soud v souladu s § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušil také rozhodnutí správce daně. S ohledem na to, že uplynula prekluzivní lhůta k doměření daně, nemá další pokračování řízení před orgánem daňové správy, které bylo iniciováno právě za účelem doměření daně, význam. Proto ani nebyla žalovanému postupem podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrácena k dalšímu řízení a došlo pouze ke zrušení předmětných rozhodnutí.
25. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce ve výši 11 228 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatky ve výši 3 000 Kč (žaloba) a 2) náklady za zastupování advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 6 200 Kč za 2 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 AT, tj. převzetí zastoupení a sepsí žaloby (odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT), dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 2 x 300 Kč dle §

13 odst. 4 AT, tj. 300 Kč za jeden úkon právní služby, to vše navýšeno a DPH z odměny a náhrad (21 % z částky 6 800 Kč).

26. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení, a to 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 21. prosince 2020

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu

USNESENÍ

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl předsedkyní senátu Mgr. Barborou Berkovou ve věci

žalobce: **T. K.**
sídlem X
zastoupeného advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Sádky 1605/2, Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2019, č. j. 20843/19/5200-10422-711473, o opravě rozsudku,

takto:

Podle § 54 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, **opravují:**

- v záhlaví písemného vyhotovení rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 21. 12. 2020, č. j. 65 Af 19/2019-47, zřejmou nesprávnost v označení žalobou napadeného rozhodnutí, které správně zní: **rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2019, č. j. 20843/19/5200-10422-711473;**
- ve výroku I. písemného vyhotovení rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 21. 12. 2020, č. j. 65 Af 19/2019-47, zřejmou nesprávnost v označení zrušovaných rozhodnutí. Výrok I. rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 21. 12. 2020, č. j. 65 Af 19/2019-47, správně zní: **Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 5. 2019, č. j. 20843/19/5200-10422-711473 a rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, dodatečný platební výměr ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1740114/13/3109-24801-800748, se zrušují.**

Poučení:

Proti tomuto usnesení **nejsou přípustné** opravné prostředky.

Olomouc 4. února 2021

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje A. V.