



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **J., spol. s r. o., IČO X**
sídlem D. 624, X S.
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2020, č. j. X,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 5. 2020, č. j. X a dodatečné platební výměry Finančního úřadu ve Vsetíně ze dne 23. 10. 2012, č. j. X a č. j. X, **se zrušují.**

II. Žalovaný **je povinen zaplatit** žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov.

Odůvodnění:
A) Vymezení věci

1. Finanční úřad ve Vsetíně (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 10. 2012, č. j. X a X daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období let 2007 a 2008 ve výši 422 880 Kč a 419 370 Kč a současně vyčíslil penále. Ve zprávě o daňové kontrole, jimiž byly uvedené platební výměry odůvodněny, dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro vznik nároku na uplatnění nákladů na přepravu výrobků a na koupi obalového materiálu (krabic) od společností M., s. r. o. (dále jen „M.“) a P. t., s. r. o. (dále jen „P. t.“) v roce 2007, a dále nákladů na přepravu, na koupi krabic a na podnájem nebytových prostor od společnosti P. t. v roce 2008 do daňově účinných výdajů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, neboť neprokázala dodání zboží ani poskytnutí služeb.
2. Rozhodnutím ze dne 14. 2. 2014, č. j. 3664/14/5000-14201-703604 žalovaný oba platební výměry změnil toliko co do bankovního spojení a ve zbytku je potvrdil. Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 1. 2016, č. j. 22 Af 9/2014-61 však bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení pro procesní vadu spočívající v nevyslechnutí žalobkyní navrhovaného svědka, která dle závěru soudu mohla mít ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.
3. Žalovaný po doplnění dokazování v odvolacím řízení rozhodnutím ze dne 31. 1. 2017, č. j. 2322/17/5200-11433-703604, opět oba dodatečné platební výměry správce daně potvrdil. Ani toto rozhodnutí však neobstálo v soudním přezkumu. Zdejší soud je zrušil rozsudkem ze dne 27. 6. 2019, č. j. 65 Af 22/2017-68 jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť se žalovaný v novém rozhodnutí nevypořádal s drtivou většinou odvolacích námitek, nýbrž odkázal stran jejich vypořádání na prvé (zrušené, a tudíž již neexistující) rozhodnutí.
4. Následně žalovaný vydal dne 14. 5. 2020 žalobou napadené rozhodnutí, jímž opět oba platební výměry změnil toliko co údaje o bankovním spojení pro platbu daně a ve zbytku je potvrdil.

B) Žaloba a stanovisko žalovaného

5. Žalobce požadoval zrušení rozhodnutí žalovaného. Žalobní body soud stručně shrnuje takto:
 - a) *žalovaný vydal rozhodnutí po uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daně.* Stavění lhůty pro stanovení daně po dobu 248 dnů (vyřizování mezinárodního dožádání) bylo dle žalobkyně neopodstatněné, neboť žádost o mezinárodní výměnu informací ze dne 10. 6. 2011 byla nadbytečná. Stavění lhůty po dobu 43 dnů po odeslání žádosti o informace od slovenské daňové správy ze dne 10. 12. 2012 zavinil správce daně, když neumožnil žalobkyni účast u výsledku svědka K. Stavění lhůty po dobu řízení před soudem 666 a 860 dnů zavinil žalovaný tím, že dvakrát vydal nezákonné rozhodnutí. Doměření daně po cca 12 letech je dle žalobkyně neobhájitelné a rozporné s požadavkem rychlosti, je-li smyslem prekluzivní lhůty pro stanovení daně přispívat k právní jistotě daňových subjektů a zamezit nutnosti prokazovat svá tvrzení po letech. Právě k tomu však v posuzované věci došlo. Ačkoli není sporu o možnosti prodlužování subjektivní tříleté lhůty dle § 148 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu, její limitaci představuje objektivní lhůta desetiletá dle § 148 odst. 5 daňového řádu;

- b) *správce daně i žalovaný nesprávně, resp. nepřezkoumatelně hodnotili důkazy.* Žalobkyně předložila řadu důkazních prostředků, tvořících ucelený řetězec, které nebyly relevantně zpochybněny. Žalovaný nevysvětlil, jak dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění plnění, když žalobkyně nedoložila jen daňové doklady, ale doložila řadu důkazů, které je potvrdily. Absence této úvahy činí rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným. Správce daně v řadě případů vyslovoval pochybnosti týkající se interních záležitostí dodavatelů, jejichž odstraňování není žalobkyně schopna. Požadavky správce daně, aprobevované žalovaným, tak byly nesplnitelné a překračující rozsah jejího důkazního břemene. Žalovaný hodnotil jen část důkazních prostředků, nevyjádřil se k těm, které svědčily ve prospěch tvrzení žalobkyně, v důsledku čehož nebyl skutkový stav správně a úplně zjištěn;
- c) *neprovedení navržených důkazů bylo odůvodněno rozporuplně a nepřilehavě dané procesní situací.* Navrhovaný důkaz účetnictvím společností P. t. a M. mohl prokázat zaúčtování vystavených dokladů deklarovanými dodavateli a tím představovat důležitý článek v řetězci nepřímých důkazů. Navrhované výslechy svědků z řad odběratelů žalobkyně a osob oprávněných jednat za přepravce mohly zase prokázat skladování obalového materiálu v Hrobicích a realizaci dopravy. Důvody pro odmítnutí provedení těchto důkazů, uvedené žalovaným, se vzájemně vylučují, neboť o důkazu nelze tvrdit, že je nadbytečný, a současně že nedisponuje informacemi relevantními pro řízení;
- d) *žalovaný se vypořádal se skutkovými zjištěními správců daně příslušných dodavatelům žalobkyně (FÚ v Kutné Hoře a ve Zlíně) pouze obecně a neopatřil do spisu jejich rozhodnutí.* V obou případech byla žalobkyniným dodavatelům v souvislosti s plněním pro žalobkyni doměřena daň a tím i potvrzena realizace předmětných plnění. Žalovaný pouze obecně odkázal na rozdíl v důkazním břemenu ve věci výdajů a příjmů, není však zřejmé, zda vůbec zjišťoval, jestli dodavatelé žalobkyně ve svých daňových řízeních své příjmy jen tvrdili, nebo jestli je i prokazovali. Nadto žalovaný, ač na rozdíl od žalobkyně mohl, neopatřil rozhodnutí správců daně dodavatelů, přestože se jich žalobkyně v odvolání výslovně dovolávala;
- e) *správce daně a žalovaný nesprávně vyhodnotili otázku rozložení důkazního břemene.* Správce daně neunesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť se omezil na prosté konstatování pochybností, aniž prokázal jejich důvodnost. Správce daně neprokázal takové skutečnosti, které by skutkovou verzi tvrzenou a prokazovanou žalobkyní učinily krajně nepravděpodobnou. Hodlá-li správce daně unést své důkazní břemeno, musí splnit stejný důkazní standard, jaký musí splnit daňový subjekt k unesení svého důkazního břemene;
- f) *žalovaný při hodnocení výpovědi svědka J. K. nezohlednil devítiletý časový odstup od realizace plnění, o němž svědek vypovídal.* Žalovaný jednak tím, že svědka vyslechl až za 4 roky poté, co jeho výslech žalobkyně navrhla, důkaz znehodnotil, a dále svědeckou výpověď hodnotil optikou nepřipustně vysoko nastaveného a prakticky nesplnitelného důkazního standardu. Za dané situace nebyl oprávněn žalovaný uzavřít, že žalobkyně svá tvrzení neprokázala;
- g) *žalovaný nezohlednil, že bylo prokázáno, že společnost P. t. vykonávala i činnost, kterou správce daně nezpochybnil, tudíž se nejednalo o podvodnou společnost vystavující fiktivní faktury;*

h) *žalovaný nezohlednil alespoň esenciální výdaje*, tj. výdaje v alespoň minimálně nutné výši, které žalobkyně musela na pořízení obalového materiálu a zajištění dopravy vynaložit, aby dosáhla souvisejících příjmů

6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že lhůtou pro stanovení daně se zabýval krajský soud již v rozsudku ze dne 27. 6. 2019, č. j. 65 Af 22/2017-68, a shledal ji nedůvodnou. Otázka objektivní prekluzivní lhůty je dostatečně řešena judikaturou – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218. Důkazy hodnotil žalovaný v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, tj. jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně a neprokázala, že náklady na podnájem skladovacích prostor, pořízení obalů a dopravu vynaložila v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Logickou, nenarušenou a uzavřenou soustavu důkazů žalobkyně nepředložila, jak tvrdí. Pokud by se předmětná plnění opravdu uskutečnila, postupovala žalobkyně nepřiměřeně lehkově, což se mohlo projevit nedostatkem důkazních prostředků k prokázání jejích tvrzení. Neunesení důkazního břemene ji ale ani pak neomlouvá. Doklady od dodavatelů žalovaný vyžádal, avšak nebylo mu vyhověno. V napadeném rozhodnutí také dostatečně vysvětlil, proč nevyhověl důkazním návrhům. Úkolem žalovaného není prověřovat nová skutková tvrzení, učiněná až poté, co se ta předchozí ukážou jako nepravdivá. Stanovení daňové povinnosti dodavatelům žalobkyně jinými správci daně dle žalovaného ještě nepotvrzuje uskutečnění předmětných plnění. Důkazní břemeno bylo řádně na žalobkyni přeneseno výzvami k prokázání skutečností ze dne 31. 3. 2010, 1. 9. 2010 a 10. 3. 2011, v nichž byly pochybnosti správce daně řádně zdůvodněny. Časový odstup při hodnocení výpovědi svědka J. Karase žalovaný implicitně zohlednil. Ani devítiletý časový odstup však dle žalovaného nemohl způsobit, že si svědek nebyl schopen vzpomenout na obchodní společnosti, pro které měl dlouhodobě provádět dopravu. Ze skutečnosti, že společnost P. t. prováděla i činnosti, u nichž byl potvrzen soulad se zákonem, nelze dovodit splnění zákonných podmínek pro uznání předmětných plnění jako daňově účinných výdajů. Jelikož faktické uskutečnění předmětné dopravy a pořízení předmětných obalových materiálů nebylo v daňovém řízení prokázáno, nebyla splněna podmínka pro uznání alespoň nutných esenciálních výdajů.
7. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že smyslem lhůty pro stanovení daně je mj. přesně určit nejzazší časový okamžik, do nějž musí daňový subjekt strpět zásahy veřejné moci do jeho autonomní sféry. Tento zásadní okamžik by měl být od počátku běhu lhůty zřejmý, čemuž zcela odpovídá § 148 odst. 5 daňového řádu. Maximální desetiletou lhůtu pro stanovení daně nelze přinejmenším od účinnosti daňového řádu nijak modifikovat, tato lhůta se nepřerušuje ani nestaví. Ve věci řešené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 9 Afs 72/2011 bylo dovozeno, že účinky soudního řízení zahájeného před účinností daňového řádu se posuzují podle dosavadních předpisů, tj. včetně § 41 s. ř. s., což odpovídá i přechodnému ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu. V posuzované věci však byla obě daňová řízení zahájena až po účinnosti daňového řádu, tudíž k aplikaci § 41 s. ř. s. dojít nemohlo a naopak se plně uplatní § 148 odst. 5 daňového řádu. Aplikaci nové úpravy podporuje i fakt, že v důsledku zahájení daňové kontroly začala lhůta běžet již za účinnosti daňového řádu. Smyslem § 41 s. ř. s. dle žalobkyně není poskytnout orgánům finanční správy nekonečně mnoho šancí k nápravě nezákonností. Dále žalobkyně uvedla, že ani při aplikaci § 41 s. ř. s. by bylo nutné dospět k závěru o uplynutí lhůt pro stanovení daně v posuzované věci, neboť lhůta pro stanovení daně je jediná, a to lhůta tříletá. Doba deseti let uvedená v § 148 odst. 5 daňového řádu představuje pouze určení

nejzazšího termínu pro stanovení daně, nikoli další desetiletou lhůtu pro stanovení daně. Dále žalobkyně v replice oponovala tvrzení žalovaného o tom, že pochybnosti vyslovené správcem daně měly reálný základ, který by se nepodařil žalobkyni odstranit. Nemístná je dle žalobkyně také výčitka její lehkovážnosti. Žalobkyně vyrábí a distribuuje těstoviny, tudíž ji nelze označovat za lehkovážnou, pokud se blíže nezajímala o skladování a dopravu obalových materiálů, která řádně fungovala. Nadto žalobkyně nad rámec daňových dokladů doložila správci daně též písemné smlouvy, pokladní doklady o úhradách, přehled jízd, fotodokumentaci aj. Žalovanou opomenuté důkazy dle žalobkyně měly jednoznačnou souvislost s předmětem řízení. Žalobkyně žádá tvrzení neměnila, neměla ostatně ani povinnost tvrdit, prostřednictvím kterých subdodavatelů pro ni dodavatel dopravu realizoval. Žalobkyně se snažila být žalovanému nápomocná a čerpala i z dodatečně získaných informací od dodavatelů. Změna skutkových tvrzení nadto není důvodem pro odmítnutí provedení důkazů. Závěrem žalobkyně uvedla, že opomenutý důkazní potenciál pro její řízení nespočíval jen ve výsledku daňových řízení u dodavatelů, nýbrž v jejich daňovém tvrzení. Nemělo by žádnou logiku, aby dodavatelé přiznali zdanitelný příjem, popř. daň na výstupu (DPH), aniž by takový příjem skutečně získali.

C) Posouzení věci krajským soudem

8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného dle § 75 odst. 1 zákona s. ř. s.
9. 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).
10. Žalovaný se během lhůty pro stanovení daně v napadeném rozhodnutí podrobně věnoval, a to v odst. 34 až 42 v obecné rovině, a dále v odst. 49 až 60 aplikoval relevantní právní normy na posuzovaný případ.
11. Žalobkyně ve vztahu k prekluzi v žalobě předně namítala, že některé skutečnosti, které žalovaný vyhodnotil jako skutečnosti přerušující běh lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, nemohly lhůtu pro stanovení daně prodloužit, neboť v případě mezinárodních dožádání se jednalo o nadbytečné úkony a dobu, po kterou byla lhůta stavěna v důsledku soudního řízení, nelze zohlednit proto, že výsledkem soudního přezkumu bylo zrušení rozhodnutí žalovaného, tudíž prodloužení prekluzivní lhůty o tuto dobu žalovaný zavinil vydáním nezákonných rozhodnutí.
12. Krajský soud však s žalobkyní nesouhlasí. Plynutím lhůty pro stanovení daně a okolnostmi, které v posuzovaném případě běh tříleté lhůty pro stanovení daně ovlivňovaly, se krajský soud již zabýval podrobně v předchozím rozsudku ze dne 27. 6. 2019, č. j. 65 Af 22/2017-68, a to v odst. 10 až 15, na které plně odkazuje. Čistě z pohledu subjektivní lhůty pro stanovení daně bylo vydáno žalobou napadené rozhodnutí včas, neboť lhůta pro stanovení daně by skončila teprve dne 1. 6. 2021, jak správně vypočetl žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí.
13. Žalobkyně však dále v žalobě a v replice namítla, že v posuzované věci uplynula doba deseti let, kterou jako dobu maximální a nepřekročitelnou stanoví § 148 odst. 5 daňového řádu.

14. Žalovaný při popisu relevantní právní úpravy a judikatury, jakož i při samotném výpočtu běhu lhůty pro stanovení daně v posuzovaném případě, poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, z jehož závěrů dovedl, že objektivní desetiletá lhůta pro stanovení daně v posuzované věci dosud neuplynula. Krajský soud se však se s těmito závěry neztotožňuje.
15. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že v posuzovaném případě počala lhůta pro doměření daně běžet před účinností daňového řádu (dne 31. 12. 2007 za zdaňovací období 2007 a dne 31. 12. 2008 za zdaňovací období 2008), a proto se na určení počátku jejího běhu vztahoval § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „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 8. 3. 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*.
16. 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 samosprávných 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.
17. 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.

18. 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, publ. 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.*“.
19. 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 prvnímu rozhodnutí byla podána dne 14. 5. 2004 a proti následnému rozhodnutí 3. 7. 2009).
20. 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 věci 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. nález 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.“

21. 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.
22. V nyní projednávané věci však byla (první) žaloba proti pravomocnému rozhodnutí o doměření daně podána až po účinnosti daňového řádu, a to dne 27. 1. 2014 (žaloba ve věci vedené Krajským soudem v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 9/2014), 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. Zpětná změna účinků zahájení soudního řízení, jež hrozila ve věci řešené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, tudíž v posuzované věci nehrozila. V souladu s přechodným 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. Krajský soud se tedy shoduje v tomto závěru s žalobkyní, která jej dovodila v replice k vyjádření žalovaného.
23. 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. 2007, resp. od 31. 12. 2008), tedy nejpozději dne 31. 12. 2017, resp. 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.
24. Pro úplnost krajský soud uvádí, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017-85, jehož závěrů se žalovaný dovolává v jiných obdobných případech, dle názoru krajského soudu toliko, stejně jako řada dalších, převzal v odst. 15 obecné závěry vyslovené ve výše analyzovaném rozsudku devátého senátu z roku 2012. Závěr třetího senátu o hmotněprávní povaze § 148 odst. 5 daňového řádu krajský soud

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

nijak nerozporuje. Znovu však poukazuje na skutečnost, že i dle názoru vysloveného v rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, tento závěr platí pouze za předpokladu, že příslušné přechodné ustanovení, tj. § 264 odst. 4 daňového řádu, nestanoví jinak, přičemž však § 264 odst. 4 daňového řádu jinak stanoví. Uvedené přechodné ustanovení je postaveno tak, aby pravidla daňového řádu mohla být využita i pro hmotněprávní lhůty, které začaly běžet před účinností nové právní úpravy, avšak dosud neskončily. Pouze pro některé právní skutečnosti, resp. jejich účinky, toto přechodné ustanovení stanoví, že mají být posuzovány dle dosavadních předpisů, a to pro skutečnosti, které nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu. Mezi uvedené skutečnosti nesporně patří i podání žaloby k soudu. Jestliže však v posuzované věci nebyla (ani první) žaloba podána k soudu přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu, nýbrž až po 1. 1. 2011, nemůže být dle názoru soudu považována za skutečnost, jejíž účinky by měly být ve smyslu § 264 odst. 4 daňového řádu posuzovány podle dosavadních předpisů.

25. 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 věcech vedených pod sp. zn. 65 Af 46/2018, 65 Af 5/2019 a 65 Af 19/2019 (pozn. všechny rozsudky krajského soudu byly napadeny kasační stížností, o nichž dosud nebylo rozhodnuto).

D) Závěr a náklady řízení

26. Jelikož bylo napadené rozhodnutí žalovaného vydáno dne 14. 5. 2020, tedy až poté, co již dne 31. 12. 2017, resp. 31. 12. 2018 došlo prekluzi práva daň stanovit, nezbylo krajskému soudu než žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušit. Marne 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.
27. Krajský soud si je vědom skutečnosti, že tentýž závěr mohl učinit již v předchozím kole, tj. v rozsudku ze dne 27. 6. 2019, č. j. 65 Af 22/2017-68, neboť objektivní lhůta pro stanovení daně uplynula v případě obou zdaňovacích období před vydáním tohoto rozsudku. Skutečnost, že se krajský soud na otázku běhu objektivní lhůty pro stanovení daně v předchozím rozsudku nezaměřil, jej však nezabavuje povinnosti tuto otázku nezodpovědět nyní, obzvláště pokud žalobkyně v tomto ohledu vznesla výslovnou námitku.
28. Zabývat se ostatními žalobními body s ohledem na uvedené pozbylo význam.
29. 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.
30. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žalovanému uložil povinnost nahradit procesně úspěšné žalobkyni jí důvodně vynaložené náklady řízení. Náklady řízení tvoří v první řadě částka 3 000 Kč za soudní poplatek za žalobu. Žalobkyně byla v řízení zastoupena advokátem, jemuž náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V řízení advokát

učinil tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a repliky [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží advokátu mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Krajský soud tedy přiznal zástupci žalobkyně odměnu za tři úkony právní služby ve výši 3 x 3 100 Kč a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 10 200 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 2 142 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně.

31. K náhradě nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč soud stanovil žalovanému přiměřenou lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku. Náhradu nákladů řízení je povinen žalovaný v souladu s § 149 odst. 5 o. s. ř. zaplatit zástupci žalobkyně. 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 usnesení lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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.

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

Olomouc 24. března 2021

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu