



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: **G. D., s. r. o. v likvidaci, IČO X**
sídlem n. J. Z. 3196/1, X Š.
zastoupená daňovou poradkyní Ing. Dagmarou Oravovou
sídlem Komenského 3, 787 01 Šumperk

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2019, č. j. X,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 12. 2019, č. j. X, a dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Šumperku ze dne 14. 6. 2010, 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 daňové poradkyně Ing. Dagmary Oravové, sídlem Komenského 3, 787 01 Šumperk.

Odůvodnění:
A) Vymezení věci

1. Žalobkyně v letech 2006 a 2007 provozovala velkoobchod mj. nápoji a tabákovými výrobky. Po provedené daňové kontrole, zahájené u žalobkyně dne 9. 6. 2009 a zakončené zprávou o daňové kontrole ze dne 10. 6. 2010, doměřil Finanční úřad v Šumperku (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 6. 2010, č. j. X a č. j. X daň z příjmů právnických osob podle pomůcek, a to za zdaňovací období roku 2006 ve výši 138 960 Kč a za zdaňovací období roku 2007 ve výši 86 880 Kč, a dále v obou dodatečných platebních výměrech stanovil penále.
2. Odvolání žalobkyně proti předmětným dodatečným platebním výměrům zamítlo Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutími ze dne 9. 3. 2011. Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 8. 2015, č. j. 22 Af 85/2011-48 však byla tato rozhodnutí zrušena a věc byla vrácena k dalšímu řízení žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, na něž s účinností od 1. 1. 2013 působnost Finančního ředitelství v Ostravě přešla. Důvodnou shledal krajský soud námitku nepřezkoumatelnosti pomůcek. Po vrácení věci žalovaný vydal dne 21. 4. 2015 nové rozhodnutí, jímž oba dodatečné platební výměry ze dne 14. 6. 2010 změnil tak, že doměřenou daň snížil, a to za rok 2006 na částku 72 240 Kč a za rok 2007 na částku 63 600 Kč. Ani toto rozhodnutí však neobstálo v soudním přezkumu a bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 30. 5. 2018, č. j. 65 Af 24/2015-58. Soud dospěl k závěru, že i nové odůvodnění zvolených pomůcek je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a současně vnitřně rozporné. Správnost úvah krajského soudu poté potvrdil i Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 2. 2019, č. j. 6 Afs 270/2018-22.
3. Po vrácení věci rozhodl žalovaný o odvolání žalobkyně potřetí. V záhlaví uvedeným rozhodnutím ze dne 18. 12. 2019 oba dodatečné platební výměry ze dne 14. 6. 2010 změnil tak, že doměřenou daň opět snížil, a to na částku 38 880 Kč za rok 2006 a na částku 35 280 Kč za rok 2007.

B) Žaloba a stanovisko žalovaného

4. Žalobce požadoval zrušení rozhodnutí žalovaného i samotných dodatečných platebních výměrů. Žalobní body soud stručně shrnuje takto:
 - a) *žalovaný nesprávně posoudil prekluzi práva stanovit daň*, neboť při odůvodňování běhu prekluzivní lhůty nesprávně vycházel z toho, že pro počítání této lhůty je podstatný den doručení rozhodnutí soudu. Dle § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) je však uvádí, že podstatným je den ukončení soudního řízení, tj. den vyhlášení rozsudku, nikoli až den, kdy rozsudek nabyl právní moci. Jelikož první rozsudek krajského soudu sp. zn. 22 Af 85/2011 byl vynesena již 29. 8. 2013 a zbývalo do konce lhůty pro vyměření daně 594 dnů, pak rozhodl-li žalovaný až dne 21. 4. 2015 (tj. po 600 dnech), rozhodl po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Stejně tak i žalobou napadené rozhodnutí vydal žalovaný po lhůtě, neboť (pokud by vůbec nějaká lhůta ještě běžela) by po vynesení rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019 zbývalo žalovanému ještě 251 dnů, avšak třetí rozhodnutí bylo vydáno až dne 18. 12. 2019, tj. až po 293 dnech. Současně žalobkyně poukázala na skutečnost, že řešit daňové povinnosti za roky 2006 a 2007 v roce 2020, tj. po 14 letech a na tzv. „třetí pokus“ je postup popírající jakoukoli předvídatelnost práva;
 - b) *žalovaný nesplnil pokyn Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 27. 2. 2019, č. j. 6 Afs 270/2018-22 a jeho rozhodnutí je opět nepřezkoumatelné*. Žalovaný nevysvětlil, proč použil jako pomůcku variantu skladové evidence č. 4, ačkoli ji dříve odmítl jako nesprávnou, v rozhodnutí absentuje správní úvaha, která by odůvodnila

popis nově zvolené metody a její správnost a přiléhavost ve vztahu ke všem zjištěným okolnostem. Nadto žalovaný dle žalobkyně fakticky své argumenty nadále opírá o variantu č. 3, ačkoli ji zavrhl. S úvahami uvedenými v odst. 91 rozhodnutí žalovaný žalobkyni předem neseznámil, tudíž vůči nim nemohla uplatnit žádný opravný prostředek. Považovat ocenění zásob ve skladu za nesprávné, avšak současně označit za správnou hodnotu skladu vyjádřenou součtem těchto ocenění, je nelogické. Žalovaný také nevysvětlil, jak podle něj vykázané tržby odrážejí podíl jednotlivých skladů na prodeji zboží, přičemž podíl jednotlivých skladů na celkovém prodeji žalovaný nikdy nezkoumal. Stav skladu k určitému datu dle žalobkyně vypovídá pouze o výši zásob k tomuto dni, nikoli o průběhu prodeje. Význam a správnost tohoto zcela nového postupu nebyl dle žalobkyně žalovaným nijak vysvětlen a zdůvodněn. Není zřejmé ani to, jak žalovaný dospěl k výpočtu zastoupené marže a co mají vypočtené hodnoty představovat;

- c) *žalovaný nepřihlédl ke všem okolnostem případu*, a to k nestandardnímu postavení žalobkyně v roce 2006, trojnásobnému propadu jejích tržeb (který byl na první pohled zřejmý z výkazu zisku a ztrát) a okolnostem, které tento propad doprovázely, k prokázání obchodní přírážky ve výši 2 % ani k prodeji zboží konkurenci. Tržby samotné přitom žalovaný nezpochybnil, stejně jako nezpochybnil prodej vozového parku žalobkyní a rapidní snížení mzdových nákladů v důsledku propuštění 8 zaměstnanců. Žalobkyně v podání ze dne 27. 11. 2019 popsala svou ekonomickou aktivitu a důvody, které vedly k její změně, a dále již v podání ze dne 19. 10. 2014 navrhovala výslech R. M. a svých bývalých zaměstnanců, tudíž vyjádření žalovaného v bodě 93 napadeného rozhodnutí není korektní;
- d) *žalovaný v rozporu s § 146 odst. 3 daňového řádu vytkl žalobkyni zaokrouhlení obchodní marže na dvě desetinná místa*, ačkoli se jedná o ekonomický ukazatel uváděný v účetních výkazech;
- e) vyloučil-li žalovaný z nákladů částku 133 tis. Kč, kterou žalobkyně vykazala jako mimořádné náklady ve výkazu zisku a ztrát za rok 2007, měl ji současně vyloučit i z ř. 40, kam ji žalobkyně uvedla jako položku zvyšující základ daně, jinak je tato částka daněna dvakrát, resp. žalovaný podrobuje dani z příjmů již jednou zaplacenou daň, resp. samotnou výši daně.

5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že lhůtou pro stanovení daně se podrobně zabýval v bodech 99 až 107 rozhodnutí. Předpoklad žalobkyně, že se lhůta pro stanovení daně staví toliko do vyhlášení rozsudku soudu a nikoli až do jeho právní moci, jde dle žalovaného nesprávný, jak vyplývá bz judikatury i komentářové literatury. Mezi vyhlášením rozsudku a jeho odůvodněním může uplynout lhůta i několika měsíců, tudíž je úvaha žalobkyně nesmyslná i s ohledem na účel stavení lhůty dle § 41 s. ř. s., neboť mají-li být důvody zrušení rozhodnutí zohledněny v navazujícím řízení, nelze se bez jejich znalosti obejít. Po vrácení věci žalovaný postupoval zcela v souladu se závazným právním názorem soudu. Z rozhodnutí je zřejmé, že využil pouze nezpochybněné údaje z účetnictví žalobkyně a nevyužil údaje z žádné z předestřených variant evidence zásob, jak žalobkyně tvrdí. Jelikož byla skladová evidence ve všech variantách zpochybněna, využil žalovaný žalobkyní vykázané hodnoty jen pro stanovení podílů. Dále žalovaný připomněl, že žalobkyně není oprávněna dle judikturních závěrů namítat volbu jednotlivých použitých pomůcek či konkrétní výpočet, nýbrž jen celkovou nespolehlivost daně stanovené podle pomůcek

pro jejich zjevnou nepřiměřenost. Žalobkyně však dle žalovaného konkrétně netvrdí, v čem a jak byla celková spolehlivost stanovené daně zpochybněna. Zaokrouhlování marže se žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně věnoval. V praxi se obchodní přírážka běžně vyjadřuje v celých číslech, což potvrdila v daňovém řízení i žalobkyně, která naopak v žalobě netvrdí, jak se mělo nesprávné zaokrouhlování odrazit na přiměřenosti výsledné daně. Písemností ze dne 6. 11. 2019 žalovaný žalobkyni seznámil se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a umožnil mu vyjádřit se k nim, rozhodnutí tak nebylo překvapivé. Mimořádné náklady nemohl žalovaný s ohledem na nutnost stanovení daně podle pomůcek zohlednit. Jednalo se totiž o náklad, o jehož průkaznosti nesmí být pochybnosti, aby mohl být využit jako relevantní pomůcka, nikoli o výhodu, k níž by muselo být přihlédnuto dle § 98 odst. 2 daňového řádu.

6. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že na důvodnosti žalobních bodů trvá. Zdůraznila, že ve sdělení žalovaného ze dne 6. 11. 2019 nebyla obsažena žádná správní úvaha, která by odůvodnila novou metodu stanovení daně podle pomůcek, její správnost a přiléhavost. Dále znovu obsáhle rozvedla, z jakých důvodů dospěla k závěru, že částka 133 tis. Kč, jakožto mimořádné náklady vykázané v roce 2007, byla dvakrát zdaněna. S žalovaným lze sice souhlasit, že nemohl zohlednit částku mimořádných nákladů, avšak meritem žalobního bodu je tvrzení, že žalovaný o tyto nezohledněné mimořádné náklady opětovně zvýšil základ daně, k čemuž se však žalovaný nevyjádřil.

C) Posouzení věci krajským soudem

7. 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.
8. 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).
9. Žalovaný se během lhůty pro stanovení daně v napadeném rozhodnutí podrobně věnoval, a to v odst. 39 až 48 v obecné rovině, a dále v odst. 99 až 107 aplikoval relevantní právní normy na posuzovaný případ.
10. Žalobkyně ve vztahu k prekluzi v žalobě namítala, že žalovaný při svých výpočtech běhu lhůty pro stanovení daně nesprávně započítával do doby, kdy byla tato lhůta stavena v důsledku soudních řízení, dobu od zahájení soudního řízení až po jeho pravomocné skončení. Dle žalobkyně je v souladu s § 41 s. ř. s. možné započítat do doby, kdy je lhůta pro stanovení daně stavěna, pouze dobu do vydání rozsudku soudu, nikoli dobu běžící až do jeho právní moci. V důsledku tohoto nesprávného závěru měla dle žalobkyně lhůta pro stanovení daně marně uplynout již před vydáním druhého rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2015.
11. Krajský soud však s žalobkyní nesouhlasí a naopak se zcela ztotožňuje s argumentací žalovaného uvedenou v odst. 12 a 13 jeho vyjádření k žalobě. Lhůty vyjmenované v § 41 s. ř. s. neplynou po dobu, co probíhá řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tedy od okamžiku zahájení tohoto řízení (viz § 32 s. ř. s.) až do okamžiku nabytí právní moci rozhodnutí, jímž se řízení končí (§ 54 odst. 5 a § 55 odst. 5 s. ř. s.). O této otázce v judikatuře ani právní teorii nikdy nepanovaly pochybnosti a shodně s žalovaným proto soud odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 1 Afs

9/2008-59, či ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018-48, popř. také na shodný závěr uvedený na str. 308 v publikaci KÜHN, Z., KOCOUREK, T. a kol. *Soudní řád správní: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Závěr žalobkyně, že soudní řízení probíhá toliko do okamžiku vyhlášení rozsudku, postrádá oporu v jakékoli racionální argumentaci. Ostatně i v žalobkyní připomínaném rozsudku ze dne 12. 4. 2012, č. j. 2 Afs 79/2011-171, Nejvyšší správní soud v posledním odstavci kapitoly VI. 1 odůvodnění uvedl: „*Přitom rozhodující je stavení lhůty žalobou podanou dne 27. 1. 2009, přičemž stavení bylo ukončeno právní mocí rozsudku krajského soudu o této žalobě.*“ Z uvedené (krajským soudem zvýrazněné) citace vyplývá, že i v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud považoval za rozhodný okamžik z hlediska běhu lhůty dle § 41 s. ř. s. právní moc rozsudku krajského soudu, nikoli den, kdy byl rozsudek vyhlášen (ať již v jednacím síni nebo vyvěšením jeho zkráceného znění na úřední desce soudu). Žalobní námitka je tudíž nedůvodná.

12. Jiné námitky žalobkyně vůči posouzení běhu subjektivní lhůty pro stanovení daně neuplatnila a krajský soud shledal výpočet běhu této lhůty, vyjádřený žalovaným v odst. 100 až 103 napadeného rozhodnutí, správným, a tudíž na něj odkazuje. Čistě z pohledu subjektivní lhůty pro stanovení daně bylo vydáno žalobou napadené rozhodnutí včas, neboť lhůta pro stanovení měla skončit až dne 21. 2. 2020.
13. Žalobkyně dále v žalobě namítla, že stanovení daně po 14 letech od uplynutí zdaňovacího období je v rozporu s předvídatelností práva.
14. 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 offio i bez žalobní námitky a není ani rozhodné, v jakém kontextu a z jakých skutečností prekluzi dovozuje žalobce.
15. Krajský soud se proto s ohledem na skutečnost, že daň za zdaňovací období let 2006 a 2007 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.
16. Žalovaný při popisu relevantní právní úpravy a judikatury, jakož i při samotném výpočtu běhu lhůty pro stanovení daně v posuzovaném případě, opakovaně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017-85, z jehož závěrů dovodil, že objektivní desetiletá lhůta pro stanovení daně v posuzované věci dosud neuplynula. Krajský soud se však se s těmito závěry neztotožňuje.
17. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že v posuzovaném případě počala lhůta pro doměření daně běžet před účinností daňového řádu (dne 31. 12. 2006 za zdaňovací období 2006 a dne 31. 12. 2007 za zdaňovací období 2007), viz bod, 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 nesporně skutečnost, že zahájením daňové kontroly dne 9. 6. 2009 došlo k přerušení lhůty pro doměření daně a následně k počátku běhu lhůty nové od 31. 12. 2009 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.

18. 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.
19. 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.
20. 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.“.

21. 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).
22. 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 sehrává svoji roli i míra odlišnosti staré a nové právní úpravy (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, č. 63/1997 Sb.).

Ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu zní následovně: „Běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů.“ (zvýrazněno krajským soudem) Právní skutečnosti nově zakládající stavení běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

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

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

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

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

chování, s nímž právní norma spojuje vznik určitých právních následků (účinků). (zvýrazněno krajským soudem).

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

23. 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.
24. V nyní projednávané věci však byla (první) žaloba proti pravomocnému rozhodnutí o stanovení daně podána až po účinnosti daňového řádu, a to dne 17. 5. 2011 (žaloba ve věci vedené Krajským soudem v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 85/2011), 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.
25. 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. 2006, resp. od 31. 12. 2007), tedy nejpozději dne 31. 12. 2016, resp. 31. 12. 2017, 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.
26. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017-85, jehož závěrů se žalovaný v rozhodnutí dovolává, 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 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.

27. Pro úplnost krajský soud uvádí, že shodný závěr o aplikaci § 148 odst. 5 daňového řádu na případy, kdy lhůta pro stanovení (doměření) daně počala běžet před účinností daňového řádu, zaujal 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

28. Jelikož bylo napadené rozhodnutí žalovaného vydáno dne 18. 12. 2019, tedy až poté, co již dne 31. 12. 2016, resp. 31. 12. 2017 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. Krajský soud si je vědom skutečnosti, že tentýž závěr mohl učinit již v předchozím kole, tj. v rozsudku ze dne 30. 5. 2018, č. j. 65 Af 24/2015-58, 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 nezavazuje povinnosti tuto otázku nezodpovědět nyní, obzvláště pokud žalobkyně nepřijatelnost celkové délky řízení namítla.
29. Zabývat se ostatními žalobními body s ohledem na uvedené pozbylo význam.
30. 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.
31. 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 Ing. Dagmar Oravovou, daňovou poradkyní; jde o osobu vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, kterému podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V řízení tato zástupkyně učinila 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 zástupkyni mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Krajský soud tedy přiznal zástupkyni 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 zástupkyně plátcem DPH, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 2 142 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně.
32. 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 zástupkyni 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