



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobkyně: **ODIN Investment, a.s.**, IČ 26499291, se sídlem Ovocný trh 572/11, Praha 1, zast. Mgr. Markem Vojáčkem, advokátem, se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno (dříve Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1), v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 4. 2014, č. j. 11 Af 15/2013 - 124,

t a k t o :

- I. V řízení o kasační stížnosti **se pokračuje.**
- II. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 4. 2014, č. j. 11 Af 15/2013 - 124, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Prahu 1 dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 3. 2012, č. j. 143558/12/001513105042, ze dne 19. 3. 2012, č. j. 143684/12/001513105042, a ze dne 20. 3. 2012, č. j. 143722/12/001513105042, podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2007 ve výši 1.064.754 Kč, za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2007 ve výši 776.801 Kč a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007 ve výši 3.363.411 Kč.

[2] Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutími ze dne 20. 12. 2012, č. j. 18268/12-1300-106629, ze dne 20. 12. 2012, č. j. 19192/12-1300-106629, a ze dne 20. 12. 2012, č. j. 19193/12-1300-106629, podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu a podle zákona o dani z přidané hodnoty zamítlo odvolání žalobkyně a uvedené dodatečné platební výměry potvrdilo. V odůvodnění všech těchto tří rozhodnutí se odvolací orgán ztotožnil se závěrem správce daně o nutnosti vyloučit z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty faktury vystavené jménem dodavatele společností J&A STAVIS s.r.o. na základě mandátní smlouvy a smlouvy o inženýrské činnosti, neboť žalobkyně postupovala v rozporu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

[3] Na základě ustanovení § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a § 114 odst. 1 daňového řádu přešla s účinností od 1. 1. 2013 působnost Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu jakožto orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Uvedeným dnem se proto Odvolací finanční ředitelství v projednávané věci stalo procesním nástupcem žalovaného Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, jak vyplývá z § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podle kterého je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. Městský soud v Praze i Nejvyšší správní soud proto jako s žalovaným jednaly s Odvolacím finančním ředitelstvím.

[4] Městský soud v Praze (dále též „městský soud“) rozsudkem ze dne ze dne 24. 4. 2014, č. j. 11 Af 15/2013 - 124, všechna tři uvedená rozhodnutí o odvolání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku uvedl soud tyto skutečnosti:

[5] Přiznání k dani z přidané hodnoty za druhé, třetí a čtvrté čtvrtletí roku 2007 se podávalo nejpozději do 31. 12. 2008. Prekluzivní lhůta pro doměření daně začala tedy běžet od konce roku 2008 a měla skončit dne 31. 12. 2011. Jelikož však byla Finančním úřadem pro Prahu 1 dne 23. 11. 2009 zahájena u žalobkyně ohledně předmětných zdaňovacích období kontrola daně z přidané hodnoty, byl v této lhůtě učiněn správcem daně úkon, kterým se běh lhůty přerušil, a prekluzivní lhůta začala běžet znovu. Za této situace byl posledním dnem k doměření daňových povinností žalobkyni 31. 12. 2012. K uvedenému datu byla rovněž dodržena podmínka maximální desetileté lhůty k doměření daně.

[6] Odvolací orgán nedodržel zákonem stanovenou lhůtu pro doměření daňových povinností žalobkyni, v důsledku čehož došlo k prekluzi tohoto subjektivního veřejného práva státu. Z obsahu spisového materiálu totiž vyplývá, že žalobou napadená rozhodnutí byla řádně oznámena až dne 25. 1. 2013, kdy byla doručena zástupci žalobkyně Mgr. Davidu Neveselému, nikoliv dne 21. 12. 2012, kdy byla doručena substitučnímu zástupci JUDr. Ondřeji Trubačovi. Na něho je totiž nutné nahlížet jako na zástupce advokáta žalobkyně, nikoli jako zástupce žalobkyně samotné. Při závěru o neúčinnosti doručení napadených rozhodnutí substitučnímu zástupci zmocněného zástupce žalobkyně je nutné vycházet i z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2003, č. j. 1 As 4/2003 - 48, a z rozsudku téhož soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009 - 43.

[7] S ohledem na uvedené skutečnosti nabyla žalobou napadená rozhodnutí právní moci až dne 25. 1. 2013. V dané věci se tak jedná o prekluzi práva doměřit daň, jak je důvodně

pokračování

namítáno v žalobě, nikoli však s argumentací opřenu o ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ale o ustanovení § 148 daňového řádu. Jelikož daň z přidané hodnoty za druhé, třetí a čtvrté čtvrtletí roku 2007 s ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty nebylo možné doměřit, soud nepřezkoumával rozhodnutí o odvolání z hlediska dalších žalobních bodů, neboť jejich důvodnost či nedůvodnost by již neměla vliv na závěr o nezákonnosti napadených rozhodnutí.

II. Dosavadní průběh řízení o kasační stížnosti

[8] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem, který je uveden v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V ní namítl nesouhlas se závěrem soudu o uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daňových povinností. Soud totiž nevzal v úvahu, že dne 20. 3. 2012 byly žalobkyni doručeny dodatečné platební výměry, v důsledku čehož došlo ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k oznámení rozhodnutí o stanovení daně v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně a tím i k prodloužení lhůty pro doměření daňových povinností o jeden rok. Pokud se tedy v důsledku zahájení daňové kontroly posunul konec prekluzivní lhůty pro doměření daňových povinností na den 31. 12. 2012 a dne 20. 3. 2012, tedy ve lhůtě posledních 12 měsíců před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daní, byly žalobkyni doručeny dodatečné platební výměry, prodloužila se lhůta pro doměření daňových povinností o 1 rok do 31. 12. 2013. K doručení žalobou napadených rozhodnutí zástupci žalobkyně přitom došlo dne 25. 1. 2013, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty. S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek zrušil a věc vrátil Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení.

[9] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že daňový subjekt má právo na právní jistotu, aby v okamžiku, kdy správce daně učiní nějaký úkon, se mohl bez jakýchkoliv pochybností v rámci předvídatelnosti práva jednoznačně spolehnout na okamžik, do kdy musí být dané řízení ukončeno, respektive jakou úpravou se bude řídit. Uvedený názor vyplývá mimo jiné z nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2429/12, i z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 9. 8. 2007, sp. zn. 52 Ca 24/2007. Skutečnost, že by prekluzivní lhůta měla v daném případě uběhnout bez ohledu na ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu koncem dne 31. 12. 2012, a nikoliv o rok později, jak uvádí stěžovatel, podporuje i náleze Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 611/07. V dané věci žalobkyně vycházela z tehdy platné a účinné legislativy, resp. legitimního očekávání, že daňové řízení musí být pravomocně ukončeno nejpozději dne 31. 12. 2012 a na uvedenou skutečnost oprávněně spoléhala. Následně zákonodárce přijal úpravu, která možnost prekluze lhůty pro doměření daně významně omezila a tím ještě významněji vychýlila nerovnost mezi daňovými subjekty a daňovou správou. Proto s ohledem na princip právní jistoty a zásadu právního státu, které byly v uvedené judikatuře zdůrazněny, by znění § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu nemělo jít k její tíži. Opačný přístup by znamenal retroaktivní působení zákona, které by citelným způsobem zasahovalo do práv daňového subjektu a představovalo závažné porušení zásady právní jistoty a legitimního očekávání. Nepřípustnost retroaktivity v daňové oblasti již ostatně byla řešena ve prospěch daňových

subjektů v nálezu Ústavního soudu ze dne 12. března 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01. Navíc i stěžovatel vycházel ze skutečnosti, že prekluzivní lhůta měla uplynout dne 31. 12. 2012 a že ta byla dodržena doručením žalobou napadených rozhodnutí substitučním zástupci. Zachováním prekluzivní lhůty pro doměření daňových povinností za užití § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu stěžovatel argumentoval prvně až v kasační stížnosti. S ohledem na tyto skutečnosti žalobkyně považuje napadený rozsudek za správný, a proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež byly stěžovatelem v kasační stížnosti uplatněny. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[11] Stěžovatel odkázal na důvod kasační stížnosti, který je uveden v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Ten umožňuje stěžovateli tvrdit nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Podle názoru stěžovatele soud v posuzované věci nesprávně vyložil právní otázku běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[12] Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, *pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet, po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.* Podle výkladu tohoto ustanovení učiněného v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, který je stejně jako dále zmíněná rozhodnutí Ústavního soudu dostupný na <http://nalus.usoud.cz>, právo vyměřit nebo doměřit daň zaniká po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, neboť jinak by výslovná tříletá lhůta byla prodloužena na lhůtu čtyřletou. Tento výklad § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, akceptoval s tím, že se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno, rovněž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122, které lze spolu s dále zmíněnými rozhodnutími Nejvyššího správního soudu dohledat na www.nssoud.cz.

[13] V nyní posuzované věci, v níž žalobkyně podala přiznání k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2007, 3. čtvrtletí 2007 a 4. čtvrtletí 2007, je tedy nutné s ohledem na uvedenou judikaturu vycházet z toho, že tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daní počala běžet samostatně u každé z nich, a to od konce příslušného zdaňovacího období. Lhůta pro doměření daně z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2007 tak začala běžet od 30. 6. 2007, za 3. čtvrtletí 2007 od 30. 9. 2007 a za 4. čtvrtletí 2007 od 31. 12. 2007. Nelze proto souhlasit s názorem městského soudu, že tříletá prekluzivní lhůta pro doměření všech tří daňových povinností počala běžet od 31. 12. 2008.

pokračování

[14] Tato nepřesnost však nemá z hlediska posuzování dalšího běhu lhůty pro doměření daní žádný význam. Podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků totiž *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*. Za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu tohoto ustanovení se přitom považovalo i zahájení daňové kontroly správcem daně. Od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven, tak započala znovu běžet tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52). V posuzované věci zahájil správce daně u žalobkyně kontrolu daně z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období roku 2007 dne 23. 11. 2009, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání č. j. 174286/09/057931205844, který podepsala rovněž zástupkyně žalobkyně. Nejednalo se přitom o pouhý formální sepis protokolu o zahájení kontroly bez konání jakéhokoliv úkonu s kontrolou souvisejícího, který podle judikatury Nejvyššího správního soudu nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daně a poplatků. Při zahájení daňové kontroly dne 23. 11. 2009 totiž zástupkyně daňového subjektu předložila celou řadu účetních dokladů a jiných písemností, jimiž bylo možné prověřit okolnosti rozhodné pro správné stanovení příslušných daňových povinností. Další doklady předložila zástupkyně žalobkyně při ústním jednání ze dne 21. 12. 2009, o němž byl sepsán protokol č. j. 182060/09/057931203106.

[15] Je tedy nepochybné, že v posuzované věci podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků od konce roku 2009, v němž byla žalobkyně zpravena o zahájení daňové kontroly, započala běžet nová tříletá lhůta pro dodatečné stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období druhého, třetího a čtvrtého čtvrtletí 2007, která měla uplynout na konci roku 2012. V této lhůtě přitom musely být daně doměřeny pravomocně, jak dovedil Nejvyšší správní soud kupříkladu v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61.

[16] Běh tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků, která znovu započala běžet od 31. 12. 2009, nepřerušily žádné úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly ani dodatečné platební výměry č. j. 143558/12/001513105042, č. j. 143684/12/001513105042, a č. j. 143722/12/001513105042, které byly žalobkyni doručeny dne 20. 3. 2012 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94).

[17] Podle dalšího usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Žádný takový úkon však nebyl v odvolacím řízení učiněn, neboť v něm právní předchůdce stěžovatele toliko umožnil zástupci žalobkyně nahlédnout do svého spisu a následně vydal žalobou napadená rozhodnutí.

[18] Zamítavá rozhodnutí o odvolání ze dne 20. 12. 2012, č. j. 18268/12-1300-106629, č. j. 19192/12-1300-106629 a č. j. 19193/12-1300-106629, byla doručena následujícího dne advokátovi JUDr. Ondřeji Trubačovi, Ph.D., LL.M. Ten byl substituční plnou mocí ze dne 17. 4. 2012 zmocněn k zastupování v rozsahu plné moci, kterou téhož dne žalobkyně zmocnila advokáta Mgr. Davida Neveselého k zastupování v odvolacím řízení. Podle § 41 odst. 1 ve spojení s § 264 odst. 1 daňového řádu však *má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.* Doručování substitutovi tak podle uvedeného ustanovení nevyvolává žádné právní účinky. Rovněž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 4. 11. 2003, č. j. 1 As 4/2003 - 48, dovodil, že využije-li advokát svého oprávnění podle § 26 odst. 1 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, dát se zastoupit jiným advokátem, stává se tento advokát (substitut) zástupcem advokáta, nikoliv zástupcem účastníka řízení, a proto doručí-li krajský soud usnesení, kterým se řízení končí, substitutovi advokáta, jde o neúčinné doručení. Ke stejnému závěr dospěl Nejvyšší správní soud ve vztahu k daňovému řízení v rozsudku ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009 - 43. Je tedy zřejmé, že doručení rozhodnutí o odvolání JUDr. Trubačovi dne 21. 12. 2012 nemohlo vyvolat žádné právní účinky.

[19] K pravomocnému doměření těchto daní tak podle § 103 odst. 1 ve spojení s § 264 odst. 1 daňového řádu došlo až dne 25. 1. 2013, ve kterém byla zástupci žalobkyně advokátovi Mgr. Davidu Neveselému doručena zamítavá rozhodnutí o odvolání, jak správně uvedl městský soud. Není přitom rozhodné, že tato rozhodnutí zástupci žalobkyně odeslal Finanční úřad pro hlavní město Prahu jako právní nástupce správce daně prvního stupně, a nikoliv právní nástupce odvolacího orgánu. Rovněž není podstatné, že rozhodnutí o odvolání byla zástupci žalobkyně doručena v rozporu s § 39 odst. 1 písm. b) a § 42 daňového řádu prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, a nikoliv elektronicky do datové schránky. Nerespektování zákonem stanovených pravidel pro doručování totiž nemůže mít vliv na účinnost takového doručení, pokud adresát písemnost převzal a mohl se s jejím obsahem fakticky seznámit (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 - 73, ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 As 90/2010 - 95, a ze dne 29. 6. 2011, č. j. 8 As 31/2011 - 88).

[20] V dané věci prekluzivní lhůta pro doměření daní posuzovaná podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků skončila posledním okamžikem roku 2012, z čehož vyplývá, že žalobkyni byly pravomocně dodatečně stanoveny daňové povinnosti až po jejím uplynutí.

[21] Za užití zákona o správě daní a poplatků by tedy musel Nejvyšší správní soud učinit závěr o zániku pravomoci správce daně na doměření daní v důsledku marného uplynutí prekluzivní lhůty.

[22] Podle § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu však *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,*

pokračování

kteře mají vliv na běh této lhůty a kteře nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Toto přechodné ustanovení znamená, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně, která počala běžet podle § 47 zákona o správě daní a poplatků a neuplynula do účinnosti daňového řádu, se od 1. 1. 2011 posuzuje podle tohoto nového právního předpisu. V důsledku toho úkony, jež byly učiněny po 31. 12. 2010, se z hlediska možného přerušení nebo prodloužení prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně započaté ještě za účinnosti předchozí právní úpravy řídí pravidly obsaženými v § 148 daňového řádu.

[23] Podle odstavce druhého písmene b) tohoto ustanovení *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.* Podle § 147 odst. 1 daňového řádu *správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo bromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují.* Na základě těchto ustanovení daňového řádu tedy oznámením dodatečného platebního výměru v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně dochází k prodloužení této lhůty o jeden rok.

[24] V projednávané věci měla prekluzivní lhůta pro doměření daní, jež započala za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, skončit v posledním okamžiku roku 2012, jak již bylo zmíněno. Dne 20. 3. 2012, tedy v posledních 12 měsících před uplynutím této lhůty, byly přitom žalobkyni oznámeny dodatečné platební výměry ze dne 20. 3. 2012, č. j. 143558/12/001513105042, ze dne 19. 3. 2012, č. j. 143684/12/001513105042, a ze dne 20. 3. 2012, č. j. 143722/12/001513105042, kterými jí byla doměřeny daně z přidané hodnoty za zdaňovací období druhého, třetího a čtvrtého čtvrtletí 2007. Tato rozhodnutí o stanovení daně přitom byla dne 20. 3. 2012 doručena společnosti KM spol. s r.o., jejímž předmětem podnikání bylo též daňová poradenství a která zastupovala žalobkyni v řízení před správcem daně prvního stupně na základě plné moci ze dne 4. 5. 2011. V tomto případě se tedy jedná nepochybně o doručení účinné.

[25] V důsledku oznámení dodatečných platebních výměrů tedy dosavadní prekluzivní lhůta pro stanovení daní z přidané hodnoty za zdaňovací období druhého, třetího a čtvrtého čtvrtletí 2007, která měla původně uplynout na konci roku 2012, se prodloužila o 1 rok, tedy do posledního okamžiku dne 31. 12. 2013. V rámci takto prodloužené subjektivní prekluzivní lhůty byly tedy uvedené daňové povinnosti pravomocně doměřeny, neboť rozhodnutí o odvolání byla žalobkyni řádně doručena dne 25. 1. 2013, jak již bylo konstatováno. Stejně tak byla zachována i desetiletá objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daní, která je zakotvena v § 148 odst. 5 daňového řádu.

[26] Městský soud sice ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) a § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu citoval, avšak nezabýval se jejich možným užitím v návaznosti na doručení dodatečných platebních výměrů žalobkyni dne 20. 3. 2012 a zrušující rozsudek vyplývající ze závěru o marném uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daní opřel jen o neúčinnost doručení žalobou napadených rozhodnutí substitutovi advokáta. Nicméně pominutí oznámení o stanovení daní městským soudem nemůže být bez dalšího důvodem pro zrušení jeho rozsudku, neboť tento úkon představoval jen dílčí aspekt otázky, zda žalobkyni byly příslušné daňové povinnosti doměřeny před uplynutím prekluzivní lhůty,

která byla řešena v žalobním řízení. Navíc zrušení kasační stížnosti napadeného rozsudku toliko pro pomínutí oznámení o stanovení daní městským soudem by bylo přepjatým formalizmem. Během prekluzivní lhůty pro doměření daní z hlediska doručení dodatečných platebních výměrů by se totiž musel Nejvyšší správní soud s největší pravděpodobností zabývat v dalším řízení o kasační stížnosti, kterou by nejspíše podal neúspěšný účastník řízení před městským soudem, neboť se jedná evidentně o spornou záležitost, jak je zřejmé z obsahu této kasační stížnosti a vyjádření k ní. Proto vlivem doručení dodatečných platebních výměrů žalobkyni dne 20. 3. 2012 na běh prekluzivní lhůty pro doměření daní se může Nejvyšší správní soud v tomto řízení o kasační stížnosti zabývat, i když této záležitosti nebyla v předcházejícím řízení věnována pozornost.

[27] Stěžovatel sice v průběhu žalobního řízení netvrdil, že prekluzivní lhůta pro doměření daňových povinností byla zachována v důsledku oznámení dodatečných platebních výměrů žalobkyni dne 20. 3. 2012, a tuto skutečnost poprvé zmínil až v kasační stížnosti proti zrušujícímu rozsudku městského soudu. Nicméně zákaz uvádět v řízení o kasační stížnosti nové právní důvody, které nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), dopadá jen na stěžovatele, který byl v řízení před krajským soudem žalobcem. Proto žalovaný správní orgán, který podává kasační stížnost, může argumentovat jakýmkoli právními důvody, bez ohledu na to, jakou procesní obranu uplatnil ve vyjádření k žalobě a zda takové vyjádření vůbec podal (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Ans 5/2008 - 104).

[28] Na základě námitky stěžovatele uplatněné v kasační stížnosti je tedy nutné konstatovat, že podle výslovného znění § 148 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 264 odst. 4 větou první a druhou daňového řádu byly žalobkyni v posuzované věci doměřeny daňové povinnosti před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daní.

[29] Ústavnost těchto ustanovení daňového řádu zpochybnila žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti. Podle jejího tvrzení totiž prekluzivní lhůta započala běžet ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků a její posuzování podle daňového řádu je tak s ohledem na principy právní jistoty a legitimního očekávání nepřipustně retroaktivní.

[30] S tímto názorem žalobkyně se Nejvyšší správní soud ve vztahu k přechodnému ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu ztotožnil a na základě podrobné argumentace shledal důvody pro výjimečný závěr o neústavnosti nepravé retroaktivity v něm zakotvené i o jeho rozporu se zásadou právního státu vyjádřenou v čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky. Proto Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 7. 8. 2014, č. j. 4 Afs 105/2014 - 38, podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu a současně podle § 48 odst. 1 písm. a) s. ř. s. řízení o kasační stížnosti přerušil.

[31] Ústavní soud návrh na zrušení ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu zamítl nálezem ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14. V odůvodnění tohoto nálezu uvedl Ústavní soud následující skutečnosti:

„44. Předně je třeba uvést, že daňový řád, jehož součástí bylo od počátku jak napadené ustanovení, tak jeho § 148 odst. 2 písm. b), byl vyhlášen ve Sbírce zákonů dne 3. září 2009 a účinnosti nabyl dne 1. ledna 2011. K prodloužení lhůty pro vyměření daně započaté za

pokračování

účinnosti zákona o správě daní a poplatků zároveň mohlo dojít jen vůči těm subjektům, jímž tato lhůta uplynula nejdříve během roku 2011. Na případy, kdy se tak stalo nejpozději dne 31. prosince 2010, se daňový řád nevztahuje. Je tedy zřejmé, že ačkoliv zákon o správě daní a poplatků neumožňoval prodloužení lhůty pro vyměření daně z důvodů uvedených v § 148 odst. 2 daňového řádu, dotčené daňové subjekty s možností aplikace tohoto ustanovení ve vztahu k právním skutečnostem nastalým za účinnosti daňového řádu mohly počítat v dostatečném předstihu (nejméně 1rok a 4 měsíce) před jejím uplynutím podle původního zákona. Předmětná změna pro ně tudíž nemohla být překvapivá a mohly jí přizpůsobit své další jednání. Vzhledem k omezení délky lhůty pro stanovení daně maximální dobou 10 let od jejího počátku podle § 148 odst. 1 daňového řádu (§ 148 odst. 5 téhož zákona) pak nelze shledat nepřiměřený zásah do právní jistoty dotčených daňových subjektů ani s ohledem na její celkovou možnou délku v konkrétním případě, došlo-li by v jejím průběhu k jejímu jednorázovému nebo opakovanému prodloužení. Desetiletou objektivní lhůtu stanovil již § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

45. Navrhovatel zpochybnil ústavnost napadeného ustanovení i poukazem na absenci dostatečně silného důvodu pro zákonodárcem stanovené řešení vztahu staré a nové právní úpravy. Ústavní soud v této souvislosti poznamenává, že účel napadeného ustanovení lze spatřovat jednak ve snaze sjednotit pravidla pro běh a délku lhůty pro vyměření nebo stanovení daně (a tím zajistit jejich přehlednost pro účely jejich další aplikace), jednak v tom, aby i v případech, kdy lhůta začala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, mohlo dojít k jejímu prodloužení podle § 148 odst. 2 daňového řádu. Posledně uvedené ustanovení totiž vytváří časový prostor k tomu, aby mohl správce daně pravomocně rozhodnout o úkonech v něm vyjmenovaných, což by v opačném případě pro krátkost zbývající lhůty nemuselo být možné. V obou případech jde o cíle, které lze označit za legitimní a nelze v nich spatřovat svévoli na straně zákonodárce. Tím není řečeno, že zákonodárce musel řešit vztah obou právních úprav právě tímto způsobem. Ve vztahu k případům, kdy předmětná lhůta začala běžet ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, mohl rovněž nadále ponechat aplikovatelnou předchozí právní úpravu. Pokud však zvolil jiné řešení, pak nelze s jeho rozhodnutím spojovat nepřípustný zásah do právní jistoty dotčených daňových subjektů. S ohledem na celkový dopad předmětné změny do jejich právního postavení, jakož i možnost z ní plynoucí důsledky v dostatečném předstihu předvídat, nelze na jejich straně spatřovat natolik intenzivní zájem na zachování původní právní úpravy, jenž by v jejich případě Pl. ÚS 18/14 ve vztahu k běhu a délce lhůty pro vyměření daně vylučoval aplikaci daňového řádu a činil tak napadené ustanovení protiústavním.“

[32] O návrhu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky tedy již Ústavní soud rozhodl, a proto Nejvyšší správní soud podle § 48 odst. 5 s. ř. s. vyslovil, že se v řízení o kasační stížnosti pokračuje.

[33] S ohledem na rozhodnutí Ústavního soudu o souladu § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu s ústavním pořádkem je Nejvyšší správní soud tímto ustanovením vázán a musí jej v posuzované věci aplikovat. V závěru nálezu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, pak Ústavní soud sice dodal, že se v něm nezabýval případným jiným zásahem do ústavně zaručených práv a svobod daňových subjektů, k nimž by mohl dojít v důsledku samotné aplikace § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Nicméně z této části citovaného rozhodnutí zřetelně nevyplývá, že by Ústavní soud zpochybnil ústavnost institutu prodloužení prekluzivní lhůty v důsledku oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Žádný

konkrétní důvod, na základě něhož by bylo možné učinit závěr o rozporu ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu s ústavním pořádkem, přitom Nejvyšší správní soud v nyní posuzovaném případě nenachází, což již ostatně vyjádřil v usnesení o předložení věci Ústavnímu soudu s návrhem na zrušení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu. V něm i na základě důvodové zprávy k vládnímu návrhu daňového řádu uvedl, že „účelem § 148 odst. 2 daňového řádu je tedy nastolení stavu právní jistoty o běhu prekluzivní lhůty a umožnění řádného výkonu správy daní při respektu k daňovým subjektům, do jejichž práv není prodloužením prekluzivní lhůty pro stanovení daně započaté po účinnosti daňového řádu o jeden rok neúměrně zasahováno. Tímto prodloužením prekluzivní lhůty by se měly eliminovat situace známé z právní úpravy předchozí, kdy správce daně druhého stupně měl minimální časový prostor pro provedení odvolacího řízení, což se negativně odráželo na kvalitě jeho rozhodovací činnosti. Stanovení úkonů prodlužujících běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně, jež započala po účinnosti daňového řádu, tedy představuje legitimní úpravu, vůči níž nelze mít žádné výhrady.“.

[34] Ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) a § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu, na základě nichž byly v dané věci žalobkyni doměřeny daně ještě před uplynutím prekluzivní lhůty pro jejich stanovení, je tedy nutné považovat za ústavně konformní.

[35] Městský soud proto pochybil, když dospěl k závěru o marném uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daní žalobkyni. V důsledku tohoto nesprávného posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení byl naplněn důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

IV. Závěr

[36] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude městský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušovacím rozhodnutí. O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. městský soud v novém rozhodnutí.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. října 2015

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu