



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **VAŠTAV, s.r.o.**, se sídlem Staňkova 103/18, Brno, zast. JUDr. Pavlem Dvorským, advokátem se sídlem nám. T. G. Masaryka 588, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2015, č. j. 35702/15/5300-21442-707271, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 12. 2017, č. j. 62 Af 144/2015 - 57,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6. 12. 2017, č. j. 62 Af 144/2015 - 57, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2015, č. j. 35702/15/5300-21442-707271, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši 28 570 Kč k rukám jejího zástupce JUDr. Pavla Dvorského, advokáta se sídlem nám. T. G. Masaryka 588, Zlín, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) se kasační stížností domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného specifikovanému tamtéž. Žalovaný jím zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 2. 7. 2013, č. j. 2694650/13/3003-24903-711340, č. j. 2694830/13/3003-24903-711340, č. j. 2694908/13/3003-24903-711340 a č. j. 2694991/13/3003-24903-711340. Dodatečnými platebními výměry byla stěžovatelce doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2007 až leden 2008 a předeepsáno související penále.

[2] Podstatou projednávané věci je otázka, zda před vyměřením daně došlo k uplynutí prekluzivní lhůty k tomu stanovené, konkrétně zda se tato lhůta stavěla po dobu mezinárodního dožádání.

[3] Krajský soud vyšel v napadeném rozsudku z následujících skutkových okolností. Dne 27. 10. 2010 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2007 až leden 2008, dne 2. 7. 2013 byly vydány dodatečné platební výměry. Správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení zaslal dne 7. 2. 2014 slovenským daňovým úřadům žádosti o provedení výslechů svědků, poslední z odpovědí obdržel 5. 11. 2014. Dne 25. 11. 2014 zaslal slovenským orgánům žádost o informace, odpověď na ni obdržel 4. 2. 2015. Žalobou napadené rozhodnutí o odvolání bylo stěžovatelce doručeno 23. 10. 2015.

[4] Z napadeného rozsudku je zřejmý názor krajského soudu, že prekluzivní lhůta se po dobu mezinárodního dožádání stavěla a ke stanovení daně proto došlo včas. Výslovně se nicméně vyjadřoval pouze k jedinému žalobnímu bodu, který stěžovatelka v souvislosti s prekluzí uplatnila, a sice že žádosti o mezinárodní spolupráci byly účelové a nemohou vést ke stavění prekluzivní lhůty. Vyhodnotil jej jako neopodstatněný.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky stěžovatelky

[5] Stěžovatelka v kasační stížnosti nově namítá, že krajský soud nezákonně aplikoval § 148 odst. 4 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kde je stavění prekluzivní lhůty po dobu mezinárodního dožádání upraveno. Toto ustanovení bylo do daňového řádu vloženo s účinností od 1. 1. 2014 a vzhledem k absenci odpovídajících přechodných ustanovení se nepoužije na běh prekluzivních lhůt započatých před 31. 12. 2013, jak judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 - 39, publ. pod č. 3677/2018 Sb. NSS. Vzhledem k tomu, že mezinárodní dožádání nepřerušilo běh prekluzivní lhůty, tato lhůta skončila 31. 12. 2014 a rozhodnutí žalovaného z 21. 10. 2015 je nezákonné.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozorňuje, že z odůvodnění napadeného rozsudku neplyne, že by se soud odvolával na § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Na podkladě podané žaloby se soud zabýval otázkou, zda byly úkony spojené s mezinárodním dožádáním pouze účelové a zda tedy mohly vést k přerušení prekluzivní lhůty. Dospěl k závěru, že účelové nebyly, s čímž se žalovaný ztotožňuje. Dále uvádí, že v době rozhodování nebyl obeznámen s pozdějšími závěry Nejvyššího správního soudu přijatými ve věci sp. zn. 10 Afs 206/2017 a postupoval v souladu s tehdejší správní praxí. Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

[7] Stěžovatelka v reakci na vyjádření žalovaného upřesňuje, že krajský soud se výslovně neodvolal na citované ustanovení, je nicméně zřejmé, že jej aplikoval. Je pravda, že v žalobě výslovně namítala pouze účelovost úkonů správce daně, správní soudy však k prekluzi přihlížejí z úřední povinnosti a napadený rozsudek je z důvodu jejího nezohlednění nezákonný. Poukaz žalovaného na dřívější správní praxi považuje za nepřípadný; jeho praxe byla od počátku nezákonná.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem [§ 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[10] Jak již bylo uvedeno, podstatou projednávané věci je otázka, zda došlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Vzhledem k tomu, že se jedná o problematiku, kterou správní soudy zkoumají z úřední povinnosti (srovnej např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07), Nejvyšší správní soud přezkoumal závěr krajského soudu v plném rozsahu. Zohlednil tak i ty námítky, které stěžovatelka poprvé vznesla až v kasační stížnosti. Byť by obecně byly nepřipustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., z výše uvedeného plyne, že se jedná o důvody, ke kterým by byl povinen přihlédnout, i kdyby je stěžovatelka nenamítala.

[11] V nynější věci je nesporný skutkový stav a Nejvyšší správní soud proto zohlednil shodné skutkové okolnosti jako krajský soud, shrnuté v bodě [3] tohoto rozsudku.

[12] Vzhledem k tomu, že jde o běh prekluzivní lhůty, která započala běžet před účinností daňového řádu (tj. před 1. 1. 2011), soud předně vycházel z přechodného ustanovení v § 264 odst. 4 daňového řádu. Vyplývají z něho následující pravidla. Zaprvé, počátek běhu prekluzivní lhůty se posuzuje podle dosavadních předpisů. Zadruhé, délka lhůty se do 31. 12. 2010 posuzuje podle dosavadních předpisů a od 1. 1. 2011 podle daňového řádu. Zatřetí, účinky právních skutečností, které mají vliv na běh lhůty a nastaly do 31. 12. 2010, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. U skutečností, které nastaly od 1. 1. 2011, se postupuje podle daňového řádu. Začtvrté, účinky právních skutečností, které podle daňového řádu nově zakládají stavění lhůty, se posuzují od 1. 1. 2011 podle daňového řádu i v případě, že nastaly již dříve.

[13] Počátek prekluzivní lhůty a její délka do 31. 12. 2010 se řídila § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění v době rozhodné. Podle jeho odst. 1 *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*. Lhůta pro vyměření daně pro jednotlivá zdaňovací období tedy měla původně skončit 31. 10. 2010, 30. 11. 2010, 31. 12. 2010 a 31. 1. 2011. Dne 27. 10. 2010 však byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola, což je úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, v důsledku kterého *běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto*

úkonu zpraven. Lhůta pro všechna zdaňovací období proto měla uplynout 31. 12. 2013 (podle § 148 odst. daňového řádu činí lhůta pro stanovení daně taktéž tři roky). Dne 2. 7. 2013 byly vydány dodatečné platební výměry, které byly následně stěžovatelce doručeny. Vzhledem k tomu, že se tak stalo v intencích § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tj. *v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně*, lhůta pro stanovení daně se podle tohoto ustanovení prodloužila o 1 rok, tj. do 31. 12. 2014.

[14] Žalobou napadené rozhodnutí bylo stěžovatelce doručeno 23. 10. 2015 a je tedy skutečně zásadní, zda je správný závěr krajského soudu, že se prekluzivní lhůta stavěla (neběžela) po dobu mezinárodního dožádání od 7. 2. 2014 do 5. 11. 2014 a od 25. 11. 2014 do 4. 2. 2015.

[15] Situace, kdy dochází ke stavění prekluzivní lhůty pro stanovení daně, upravuje § 148 daňového řádu. V nynější věci je podstatný jeho odst. 4 písm. f), ve znění pozdějších předpisů, respektive písm. e) tohoto ustanovení ve znění účinném od 1. 1. 2014. Podle něj *[l]hůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.* Byť na něj krajský soud v napadeném rozsudku výslovně neodkázal, je zřejmé, že jej aplikoval, neboť žádné jiné ustanovení při stavění prekluzivní lhůty ke stanovení daně z přidané hodnoty nepřipadalo v rozhodné době v úvahu.

[16] Citované ustanovení bylo do daňového řádu vloženo zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. a při jeho aplikaci je proto třeba vycházet z jeho přechodných ustanovení, nikoli z § 264 odst. 4 daňového řádu zmíněného výše. Vzhledem k tomu, že zákonné opatření neobsahuje přechodné ustanovení k běhu hmotněprávní lhůty (pouze procesní úpravu v čl. XXII odst. 1), je třeba vycházet z obecných právních principů, tj. že nová hmotněprávní úprava se aplikuje pouze na nové právní vztahy, nikoli na ty, které vznikly dříve (viz citovaný rozsudek sp. zn. 10 Afs 206/2017). Stěžovatelčina námitka je tedy opodstatněná. Vzhledem k tomu, že v její věci počala prekluzivní lhůta běžet před 31. 12. 2013, ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu nebylo možné aplikovat, prekluzivní lhůta se po dobu mezinárodního dožádání nestavěla a v této lhůtě nedošlo ke stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu.

[17] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že není podstatné, že citovaný rozsudek sp. zn. 10 Afs 206/2017 byl vydán až po rozhodnutí žalovaného v nynější věci. Nejvyšší správní soud v něm poprvé judikoval, že se § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu nepoužije pro běh prekluzivních lhůt započatých před 31. 12. 2013, uvedený závěr však plyne ze zákona, respektive zákonného opatření Senátu. V takové situaci nelze polemizovat o případných intertemporálních účincích judikatury. Stejně tak je nepodstatný poukaz na tehdejší správní praxi žalovaného. I kdyby bylo prokázáno, že v rozhodné době taková praxe existovala, daňový subjekt nepochybně má možnost dovolat se její nezákonnosti (nezákonná praxe, která je v nynější věci k tíži daňového subjektu, žalovaného nezavazuje).

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a napadený rozsudek proto zrušil podle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s.

[19] Dále zhodnotil, že již v řízení před krajským soudem byly dány důvody ke zrušení napadeného rozhodnutí, jelikož bylo vydáno až po uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. S ohledem na povahu této vady, ke které správní soudy přihlíží z úřední povinnosti, postupoval podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a rozhodl též o zrušení rozhodnutí žalovaného, jemuž věc vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný v něm bude vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[20] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[21] Stěžovatelka měla ve věci úspěch a podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. jí tak náleží náhrada nákladů řízení vůči žalovanému, který úspěch neměl.

[22] Důvodně vynaložené náklady řízení před krajským soudem jsou tvořeny soudním poplatkem za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále odměnou a náhradou hotových výdajů zástupce stěžovatelky dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Zástupce učinil v řízení před krajským soudem tři úkony právní služby, a to (i.) převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, (ii.) podání žaloby z 23. 12. 2015, (iii.) podání repliky z 2. 6. 2016 [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Soud nepřiznal stěžovatelem nárokovanou náhradu za úkon služby spočívající v další poradě s klientem přesahující jednu hodinu [§ 11 odst. 1 písm. c) advokátního tarifu], protože její konání nebylo doloženo. Výše odměny za jeden úkon právní služby činí 3 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], paušální náhrada hotových výdajů zástupce za jeden úkon právní služby činí 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celková částka ve výši 10 200 Kč [3 x (3 100 Kč + 300 Kč)] se dále zvyšuje o daň z přidané hodnoty ve výši 2 142 Kč.

[23] Důvodně vynaložené náklady řízení před Nejvyšším správním soudem jsou tvořeny soudním poplatkem za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč a dále odměnou a náhradou hotových výdajů zástupce stěžovatelky podle advokátního tarifu. Zástupce učinil v řízení před Nejvyšším správním soudem dva úkony právní služby, a to (i.) podání kasační stížnosti z 19. 12. 2017 a (ii.) podání repliky ze 7. 2. 2018 [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Výše odměny za jeden úkon právní služby činí 3 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], paušální náhrada hotových výdajů zástupce za jeden úkon

právní služby činí 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celková částka ve výši 6 800 Kč [2 x (3 100 Kč + 300 Kč)] se dále zvyšuje o daň z přidané hodnoty ve výši 1 428 Kč.

[24] Žalovaný je povinen stěžovatelce zaplatit náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši 28 570 Kč (3 000 Kč + 10 200 Kč + 2 142 Kč + 5 000 Kč + 6 800 Kč + 1 428 Kč) k rukám jejího zástupce JUDr. Pavla Dvorského ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

[25] Stěžovatel úspěch ve věci neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. *a contrario* ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. dubna 2019

JUDr. Radan Malík
předseda senátu