



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., ve věci

žalobce: **UNIPIPE Engineering, s.r.o.**, IČO 63488281
sídlem Bartolomějská 845/33, Žebětín, 641 00 Brno
zastoupený daňovým poradcem BDO Czech Republic s.r.o.
sídlem Nádražní 344/23, 150 00 Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2019, č. j. 30946/19/5200-11435-712083

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 7. č. j. 30946/19/5200-11435-712083, a dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 16. 2. 2015, č. j. 674513/15/3004-51521-707654, se **ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 11 228 Kč, a to k rukám daňového poradce žalobce BDO Czech Republic s.r.o. do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil k odvolání žalobce dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 16. 2. 2015, č. j. 674513/15/3004-51521-707654, č. j. 677323/15/3004-51521-707654, a č. j. 677720/15/3004-51521-707654, kterými správce daně doměřil žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“); podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 1. 2015, daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009, od 1. 7. 2009 do 30. 6. 2010 a od 1. 7. 2010 do 30. 6. 2011 vyšší o částku 1 161 770 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 232 402 Kč.
2. Změna provedená na základě rozhodnutí žalovaného spočívala ve snížení daně za zdaňovací období 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009, 1. 7. 2009 do 30. 6. 2010 a 1. 7. 2010 do 30. 6. 2011, tak, že byla žalobci doměřena daň vyšší o částku 846 000 Kč a zároveň byla žalobci stanovena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 169 200 Kč. Žalovaný tak učinil poté, co bylo jeho předchozí rozhodnutí o odvolání žalobce zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 25. 10. 2018, č. j. 29 Af 52/2016-49.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce v žalobě namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že pro zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009 již uplynula objektivní desetiletá lhůta pro vyměření daně. Dle žalobce totiž s účinností daňového řádu začala platit nová pravidla běhu pro objektivní lhůty, které započaly běžet před účinností daňového řádu, za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a nedoběhly do účinnosti daňového řádu, tedy do 1. 1. 2011. Podle žalobce se u těchto lhůt od účinnosti daňového řádu již nepoužije pravidlo, že po dobu řízení o správní žalobě před správním soudem tato lhůta neběží, jako tomu bylo za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, jestliže bylo toto řízení o správní žalobě zahájeno po účinnosti daňového řádu. Žalobce totiž tvrdí, že podle přechodných ustanovení daňového řádu takové účinky bude mít již jen řízení před správním soudem, které bylo zahájeno (a podle žalobce i skončilo, což však pro nyní projednávanou věc není podstatné) ještě před účinností daňového řádu.
4. Lhůta pro vyměření daně žalobce za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009 započala běžet před účinností daňového řádu, ale její běh do 1. 1. 2011 neskončil. Zároveň řízení o správní žalobě, jehož výsledkem byl citovaný rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 52/2016-49, bylo zahájeno až po účinnosti daňového řádu. Dle žalobce tak toto řízení nestavělo běh objektivní desetileté prekluzivní lhůty k vyměření daně žalobce za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009. Tato lhůta tak pro zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009 uplynula předtím, než žalovaný vydal napadené rozhodnutí, kterým mělo být pravomocně rozhodnuto o doměření daně žalobci za předmětné

zdaňovací období. Žalovaný proto již neměl právo doměřit žalobci daň za toto zdaňovací období a napadené rozhodnutí je nezákonné.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že způsob, jakým žalobce vykládá běh lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009 je nesprávný. Dle žalovaného jsou ustanovení daňového řádu, která se zabývají během prekluzivní lhůty k vyměření daně, hmotněprávní, proto se mohou použít až na lhůty, které začaly běžet po účinnosti daňového řádu. Nepřekročitelnost desetileté objektivní lhůty k vyměření daně, zavedená daňovým řádem, se proto neuplatní u objektivní lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009 žalobci, a objektivní lhůta pro vyměření daně žalobci zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009 tak byla stavěna v době vedení soudního řízení o správní žalobě žalobce od 3. 6. 2016 do 9. 11. 2018. O tuto dobu proto byl konec objektivní lhůty k vyměření daně žalobci za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009 posunut, a tato objektivní lhůta proto ke dni právní moci napadeného rozhodnutí neuplynula.

IV. Posouzení věci soudem

6. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
7. V první řadě je nezbytné uvést, že podstatou nyní projednávané věci tvoří otázka, zda uplynula objektivní prekluzivní lhůta k vyměření daně žalobci za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009. Napadené rozhodnutí v rozsahu přezkumu dodatečných platebních výměrů správce daně č. j. 677323/15/3004-51521-707654 a č. j. 677720/15/3004-51521-707654, týkajících se zdaňovacích období od 1. 7. 2009 do 30. 6. 2010 a od 1. 7. 2010 do 30. 6. 2011 tak nejsou předmětem sporu, a krajský soud se jimi proto nebude zabývat.
8. Objektivní lhůta pro vyměření daně žalobci za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009 započala běžet podle ustanovení zákona o správě daní a poplatků. O této skutečnosti mezi účastníky řízení není sporu. Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků platilo, že „[p]okud 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 daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.“ Podle odst. 2 téhož ustanovení pak platilo, že „[b]yl-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. 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.“ Zákon o správě daní a poplatků, stejně jako daňový řád, odlišoval subjektivní tříletou a objektivní desetiletou lhůtu k vyměření daně. Desetiletá objektivní prekluzivní lhůta k vyměření daně

žalobci za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009 podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků započala běžet 30. 6. 2009.

9. Co však předmětem sporu mezi účastníky je, tak účinek zahájení řízení o správní žalobě proti původnímu rozhodnutí žalovaného o odvolání před Krajským soudem v Brně žalobcem dne 3. 6. 2016. Za účinnosti zákona o správě daní a poplatků se totiž při podání správní žaloby v daňových věcech uplatnil § 41 s. ř. s., který stanoví, že „[s]tanoví-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.“ Tento účinek podání správní žaloby se přitom uplatňoval jak pro subjektivní tříletou prekluzivní lhůtu, tak pro desetiletou objektivní prekluzivní lhůtu (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, publikovaný ve sbírce rozhodnutí NSS pod č. 2676/2012, rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz)
10. S ohledem na počátek běhu prekluzivní objektivní lhůty k vyměření daně žalobci za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009 však tato lhůta neuplynula do 1. 1. 2011, tedy dříve, než vstoupil v účinnost daňový řád, který povahu takových „starých avšak ještě neuběhnuvších“ lhůt řešil ve svém přechodném ustanovení, tj. § 264 odst. 4 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení platí, že „[b]ěh 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. Právní skutečnosti nově zakládající stavění 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“ (zvýrazněno krajským soudem).
11. Vzhledem k tomu, že předmětné ustanovení nepravou retroaktivitou aplikuje na běh lhůt, které započaly běžet podle zákona o správě daní a poplatků, a jejichž běh neskončil 1. 1. 2011, ustanovení daňového řádu, včetně ustanovení o nepřekročitelnosti desetileté objektivní prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu, se však vyskytly s ohledem na aplikaci tohoto ustanovení některé výkladové problémy ohledně přetrvávajícího účinku § 41 s. ř. s. na tyto lhůty. V již citovaném sbírkovém rozsudku č. j. 9 Afs 72/2011-218 k tomu Nejvyšší správní soud uvedl, že „[t]ento rozpor mezi současnou právní úpravou a právní úpravou v § 41 s. ř. s., u které judikatura naopak dovodila, že se desetiletá prekluzivní lhůta po dobu soudního řízení staví, lze ve smyslu zásady *lex posterior derogat priori* překonat, neboť v souladu s uvedenou zásadou platí, že pozdější právní předpis mlčky ruší právní předpis dřívější, pokud oba nemohou v tomtéž právním řádu platit zároveň. Působnost § 41 s. ř. s. ve věcech daní tak s účinností k 1. 1. 2011 zanikla jako důsledek tzv. nepřímé novelizace provedené daňovým řádem, konkrétně § 148.“

12. Za jednu z nejpodstatnějších částí citovaného rozsudku pak krajský soud považuje pasáž, v níž se Nejvyšší správní soud zabýval retroaktivními účinky § 148 odst. 5 daňového řádu, přičemž uvedl, 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...“, a k přechodnému ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu že „[u]vedené 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“ (zvýrazněno krajským soudem).
13. Nejvyšší správní soud se následně v citovaném rozsudku zabýval tím, jakým způsobem vykládat retroaktivní působení ustanovení daňového řádu, zavedené prostřednictvím § 264 odst. 4 daňového řádu, aby dostál své povinnosti vykládat právní normy ústavně konformním výkladem. Dospěl přitom k závěru, že ústavně konformně je třeba § 264 odst. 4 daňového řádu vykládat 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). Z citované pasáže přitom dle krajského soudu zcela jednoznačně vyplývá, že *a contrario* účinky soudního řízení, zahájeného po účinnosti daňového řádu, se v souladu s větou třetí § 264 odst. 4 daňového řádu budou posuzovat podle ustanovení daňového řádu. Krajský soud se s těmito závěry ztotožňuje, neboť z § 264 odst. 4 věty třetí daňového řádu dle jeho názoru jednoznačně vyplývá, v jakých případech se mají účinky skutečností, majících vliv na běh prekluzivní lhůty k vyměření daně, posuzovat podle dosavadních právních předpisů. Účinky skutečností, které nastaly až po účinnosti daňového řádu, mezi ně přitom nepatří.
14. Nejvyšší správní soud se však následně dopustil něčeho, co by mohlo být někým považováno za vnitřní rozpor výkladu právní normy, když vzápětí uvedl, že „[v]e 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. Maximální, desetiletou prekluzivní lhůtu, která počala běžet před 1. 1. 2011 tak, jako v projednávané věci, je nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s.“ Zatímco v prvním z pasáží, citované v bodě [13] tohoto rozsudku, tak dal Nejvyšší správní soud najevo, že pro posouzení toho, zda se na objektivní desetiletou lhůtu k vyměření daně aplikuje § 41 s. ř. s., je podstatné jak to, kdy lhůta započala běžet, tak to, kdy bylo zahájeno řízení před správním soudem ve věci daňové, z pasáže, citované v tomto bodě se může jevit, že na aplikaci § 41 s. ř. s. nemá časové určení zahájení soudního řízení před správními soudy vliv, a rozhodné tak bude pouze to, zda běh objektivní prekluzivní lhůty počal před nebo po účinnosti daňového řádu.

15. Krajský soud je však toho názoru, že citovanou pasáž rozsudku Nejvyššího správního soudu nelze vykládat izolovaně, bez okolností projednávané věci. Ve věci, v níž rozhodoval Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 9 Afs 72/2011-218, totiž sice (stejně jako v nyní projednávané věci) započal běh objektivní prekluzivní lhůty před účinností daňového řádu a neskončil do 1. 1. 2011, současně však (na rozdíl od nyní projednávané věci) soudní řízení o žalobě ve správním soudnictví, jehož účinky byly také v dané věci řešeny v kontextu aplikace § 41 s. ř. s., bylo zahájeno ještě před 1. 1. 2011.
16. Nejvyšší správní soud tak v dané věci vůbec nemusel řešit účinky soudního řízení zahájeného po účinnosti daňového řádu, a pasáž, citovaná v bodě [14] tohoto rozsudku, tak musí být dle krajského soudu jednoznačně vykládána tak, že maximální desetiletou prekluzivní lhůtu, která počala běžet před 1. 1. 2011 tak, jako v projednávané věci, je nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s., je-li naplněn předpoklad zahájení soudního řízení před 1. 1. 2011 opět tak, jako v projednávané věci. Jedině takový výklad totiž zamezuje vnitřním výkladovým rozporům citovaného rozsudku, stejně jako naplňuje potřeby, pro které byl rozsudek vydán a odpovídá skutkovému stavu, v němž byla předmětná právní úprava Nejvyšším správním soudem vykládána.
17. Navazující judikatura Nejvyššího správního soudu nicméně zdůraznila, že rozhodující pro posouzení účinků § 41 s. ř. s. je pouze to, kdy začala běžet samotná lhůta pro stanovení daně, tedy že datum zahájení řízení před správním soudem je bezpředmětné (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017-85, body 15-16, nebo ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018-48, body 37-40). Konkrétně oba citované rozsudky k běhu desetileté objektivní prekluzivní lhůty shodně uvádí, že „[i] *pro tuto lhůtu podle § 264 odst. 4 daňového řádu platí, že se ode dne nabytí účinnosti daňového řádu posuzuje podle jeho ustanovení upravujících lhůtu pro stanovení daně, přičemž okamžik počátku běhu lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Objektivní prekluzivní lhůtu upravuje § 148 odst. 5 daňového řádu. Toto ustanovení lze vzhledem k jeho hmotněprávní povaze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které započaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011. Objektivní prekluzivní lhůtu, která započala běžet před 1. 1. 2011 tak, jako v projednávané věci, je pak nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, tzn. včetně § 41 s. ř. s., jehož působnost ve věcech daní zanikla až s účinností daňového řádu. Proto je třeba vycházet z předpokladu, že i v projednávané věci je běh prekluzivní lhůty po dobu soudních řízení stavěn...*“
18. Krajský soud je však toho názoru, že takto formulované závěry, byť se odkazují na původní rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 72/2011-218, jsou s ním nicméně v rozporu. Dle krajského soudu v první řadě Nejvyšší správní soud v citovaných rozsudcích č. j. 3 Afs 36/2017-85 a č. j. 2 Afs 138/2018-48 použil opačný postup pro aplikaci pravidel na běh objektivní prekluzivní lhůty, když v podstatě uvedl, že podle § 264 odst. 4 daňového řádu by se mělo i na lhůty, které započaly běžet před účinností daňového řádu, aplikovat ustanovení o nepřekročitelnosti této lhůty dle § 148 odst. 5 daňového řádu, avšak vzhledem k jeho hmotněprávní povaze je možno toto ustanovení použít až na lhůty, které započaly běžet od 1. 1. 2011. V původním rozsudku č. j. 9 Afs 72/2011-218 však Nejvyšší správní soud použil opačný postup, když uvedl, že § 148 odst. 5 je hmotněprávní ustanovení, proto se použije až na lhůty, které započaly běžet po 1. 1. 2011, to však ovšem pouze tehdy pokud přechodné ustanovení nestanoví jinak. Jak již

bylo ovšem výše zdůrazněno, Nejvyšší správní soud zde současně dospěl k závěru, že § 264 odst. 4 daňového řádu byl koncipován tak, aby umožnil aplikaci ustanovení daňového řádu i na lhůty, které započaly běžet před jeho účinností, avšak do 1. 1. 2011 neuplynuly. To je také dle krajského soudu správný výklad, neboť je v dikci zákonodárce, zda využije nepravou retroaktivitu u právních předpisů, pokud jsou samozřejmě pro možnost použití nepravé retroaktivity splněny podmínky.

19. Touto otázkou se ostatně zabýval i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, v němž dospěl k závěru, že retroaktivní povaha § 264 odst. 4 daňového řádu není v rozporu s ústavním pořádkem. Pokud tedy dospěl Ústavní soud v citovaném nálezu k závěru, že protiústavní není, jestliže mohou být subjektivní prekluzivní lhůty k vyměření daně, jejichž běh neuplynul před 1. 1. 2011, prodlužovány skutečnostmi, které zavedl až daňový řád, zcela jistě lze dospět také k závěru, že retroaktivní zkrácení objektivní prekluzivní lhůty k vyměření daně tím, že skutečnost, která za účinnosti zákona o správě daní a poplatků stavěla běh této lhůty, již tyto účinky za účinnosti daňového řádu nemá, rovněž bude ústavně konformní.
20. Druhý důvod, proč lze citované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 36/2017-85 a č. j. 2 Afs 138/2018-48 považovat za rozporné s rozsudkem č. j. 9 Afs 72/2011-218, dle krajského soudu spočívá v tom, že citované rozsudky používají dříve formulované závěry Nejvyššího správního soudu o aplikaci § 41 s. ř. s. rovněž na lhůty, jejichž běh započal před 1. 1. 2011, izolovaně, aniž by přihlížely k specifickým skutkovým okolnostem případu, v němž byl rozsudek č. j. 9 Afs 72/2011-218 vydán. Zatímco totiž v rozsudku č. j. 9 Afs 72/2011-218 byl dán skutkový stav, kdy řízení před správními soudy bylo zahájeno před účinností daňového řádu, v obou rozsudcích č. j. 3 Afs 36/2017-85 a č. j. 2 Afs 138/2018-48 byla řízení před správními soudy zahájena až po účinnosti daňového řádu.
21. I přes opakované odkazy a citace závěrů rozsudku č. j. 9 Afs 72/2011-218, je v obou rozsudcích opomíjena navazující pasáž rozsudku č. j. 9 Afs 72/2011-218: „*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.*“ (zvýrazněno krajským soudem). Krajský soud proto opětovně zdůrazňuje, že i ze samotné věty třetí § 264 odst. 4 daňového řádu vyplývá, že okamžik, v němž nastala skutečnost, které měla stavět běh objektivní prekluzivní lhůty, je pro posouzení právní úpravy, podle které se tyto účinky budou posuzovat, zcela zásadní. Z toho důvodu se krajský soud rozhodl přidržet původního právního názoru, vyjádřeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 72/2011-218, neboť tento výklad považuje za nejvíce korespondující smyslu a účelu právní úpravy daňového řádu, úmyslu zákonodárce, systematice daňového řádu i prostému gramatickému výkladu přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu. Ostatně stejně tak učinil již například Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci v rozsudku ze dne 18. 2. 2020, č. j. 65 Af 46/2018-58, nebo Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 17. 12. 2020, č. j. 22 Af 36/2019-65.
22. V neposlední řadě je třeba zmínit, že právním názorem, vyjádřeným v rozsudcích Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 36/2017-85 a č. j. 2 Afs 138/2018-48, s nimiž se ovšem krajský soud v nyní projednávané věci neztotožňuje, se řídil i senát 30 krajského

soudu v rozsudku ze dne 18. 2. 2021, č. j. 30 Af 13-2019-93. Krajský soud (senát 29) má však za to, že argumenty, kterými senát 30 krajského soudu podpořil svůj příklon k závěrům formulovaným v rozsudcích Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 36/2017-85 a č. j. 2 Afs 138/2018-48, jsou rovněž nesprávné a rozporné s původním právním názorem, formulovaným v rozsudku č. j. 9 Afs 72/2011-218. Senát 30 krajského soudu totiž v první řadě použil § 264 odst. 3 daňového řádu jako výkladové hledisko, skrze které bude nahlížet a vykládat ostatní přechodná ustanovení, včetně § 264 odst. 4 daňového řádu. Pomocí tohoto výkladového hlediska následně senát 30 dospěl k závěru, že ani lhůty podle § 264 odst. 4 daňového řádu nemohou uplynout dříve, než by uplynuly podle dosavadní právní úpravy. Krajský soud (senát 29) má nicméně za to, že § 264 odst. 3 daňového řádu tímto způsobem jako výkladové hledisko použít nelze. Ze systematiky přechodných ustanovení daňového řádu totiž vyplývá, že § 264 odst. 4 daňového řádu je *lex specialis* k § 264 odst. 3 daňového řádu. Obě tato ustanovení sice zakotvují pravidla pro běh lhůt, avšak zatímco § 264 odst. 3 daňového řádu upravuje běh lhůt obecně, § 264 odst. 4 daňového řádu upravuje speciálně běh lhůt pro vyměření daně. Na základě obecného derogačního pravidla *lex specialis derogat generalis* proto nelze než dospět k závěru, že ustanovení, které se vztahuje k běhu lhůt obecných, se nepoužije na lhůty pro vyměření daně, jestliže existuje ustanovení, které specificky stanoví pravidla pro běh lhůt pro vyměření daně.

23. Tento závěr je nesporný taktéž v odborné literatuře. „*Ustanovení se týká běhu a délky lhůt, které započaly běžet před 1. 1. 2011, a tato lhůta neskončila do 31. 12. 2010. Běh a délka lhůty se budou posuzovat podle ustanovení daňového řádu, která upravují lhůtu a účel jí nejbližší. Zák. o správě daní a poplatků obsahoval pravidla pro lhůty v ustanovení § 14, daňový řád tak činí v ustanoveních § 32 až 37. (...) Pravidlo komentovaného ustanovení se nevztahuje na běh a délku lhůty pro vyměření započatý podle § 47 zák. o správě daní a poplatků, která má stanovena speciální pravidla pod bodem 4.*“ [cit. dle Žižková, M. § 264 Přechodná ustanovení. In: Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Obdobně také: „*Odstavec 3 upravuje pravidla pro běh a délku obecné lhůty, která byla v zákoně o správě daní a poplatků zakotvena v § 14 SpDP, v daňovém řádu je uvedena v § 32 a násl. DR; nejde tedy o běh a počátek lhůty pro stanovení či vybrání daně, ale např. o lhůtu pro podání daňového přiznání u jednorázových daňových povinností (např. převod nemovitosti) či o lhůtu pro vyřízení podnětu na ochranu proti nečinnosti.*“ (cit. dle Nováková, P. § 264 [Přechodná ustanovení]. In: Lichnovský, O. a kol. *Daňový řád. 3. vydání*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016).
24. Druhým stěžejním argumentem senátu 30 krajského soudu pak bylo tvrzení, že „[z]ahájení soudního řízení správního způsobuje stavení lhůty pro stanovení daně i podle nové úpravy obsažené v daňovém řádu [§ 148 odst. 4 písm. a)]. Změnilo se pouze to, že zatímco dříve judikatura k § 41 s. ř. s. dovozovala, že soudní řízení má tento účinek vůči oběma lhůtám (subjektivní tříleté i objektivní desetileté), ze systematiky § 148 daňového řádu vyplývá, že zahájení soudního řízení správního staví pouze běh subjektivní tříleté lhůty. Nová právní úprava tedy nezměnila účinek, jež má mít žaloba podaná ve správním soudnictví, ale pouze okruh lhůt, vůči kterým se tento účinek uplatňuje.“ S tímto argumentem se krajský soud (senát 29) ovšem taktéž nemůže ztotožnit, neboť dle jeho názoru je okruh lhůt, na který se ustanovení uplatňuje, zcela zásadní pro posouzení účinků, jakými určitá skutečnost, předvídaná v ustanovení zákona, disponuje. Jinými slovy, charakter účinků skutečností, které dle ustanovení právních předpisů mají vliv na běh lhůt pro vyměření daně, se musí posuzovat ve vzájemné souvislosti s ustanoveními, které charakterizují tyto lhůty, včetně

charakteristiky nepřekročitelnosti určité lhůty. Zatímco tedy účinkem zahájení správního řízení podle § 41 s. ř. s. bylo stavění běhu subjektivní i objektivní prekluzivní lhůty, účinkem § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu je pouze stavění běhu subjektivní prekluzivní lhůty. Rozdíl v účincích obou ustanovení je dle krajského soudu proto znatelný.

25. Nadto dle krajského soudu podle § 264 odst. 4 daňového řádu není podstatné, ve kterém předpisu je upraveno pravidlo pro stavění běhu prekluzivních lhůt k vyměření daně, nýbrž podle jaké právní úpravy se tyto účinky budou posuzovat. Jinými slovy, z věty třetí § 264 odst. 4 daňového řádu vyplývá, že jestliže běží jakákoliv objektivní prekluzivní lhůta za účinnosti daňového řádu, od 1. 1. 2011 se účinky skutečností, které dříve stavěly běh této lhůty, musí posuzovat v kontextu právní úpravy § 148 odst. 5 daňového řádu, tedy tak, že tyto skutečnosti již nemají schopnost stavět běh objektivní prekluzivní lhůty. Není přitom podstatné, zda jsou účinky těchto skutečností zakotvené ve staré či nové právní úpravě, a jak se od sebe tyto úpravy liší či neliší, neboť tímto způsobem je třeba vykládat účinky skutečností, zakotvených v jakémkoliv ustanovení zákona, které by se vztahoval k stavění běhu prekluzivních lhůt k vyměření daně.
26. Prizmatem výše uvedených závěrů proto krajský soud posoudil, zda v nyní projednávané věci žalobce došlo k prekluzi práva správce daně na vyměření daně, a dospěl k závěru, že k takové prekluzi došlo. Lhůta pro vyměření daně započala běžet pro zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009 dne 30. 6. 2009. Od 1. 1. 2011 nabyla objektivní desetiletá lhůta k vyměření daně dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků charakteristiku nepřekročitelnosti z důvodu, že se na ní aplikuje § 148 odst. 5 daňového řádu. Z toho důvodu musela lhůta k vyměření daně za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009 správci daně uplynout dne 1. 7. 2019. Daň měla být žalobci pravomocně doměřena právní mocí napadeného rozhodnutí dne 26. 7. 2019. Z uvedeného je zjevné, že napadené rozhodnutí nabylo právní moci až po uplynutí desetileté objektivní prekluzivní lhůty k vyměření daně. Napadené rozhodnutí je proto nezákonné, neboť se žalovaný dopustil podstatné vady řízení, která měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Na závěr nutno podotknout, že rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 52/2016-49 byl vydán 25. 10. 2018. Žalovaný tak měl i bez stavění objektivní prekluzivní lhůty po dobu vedení soudního řízení před krajským soudem téměř tři čtvrtě roku na vydání pravomocného rozhodnutí o doměření daně před uplynutím objektivní desetileté prekluzivní lhůty.

V. Závěr a náklady řízení

27. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil pro podstatné vady řízení, které mohl mít vliv na nezákonnost napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. S přihlédnutím k povaze vytýkané vady krajský soud podle § 78 odst. 3 s. ř. s. současně přistoupil i ke zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (platebního výměru správce daně) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení bude žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.
28. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na

náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

29. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce (daňového poradce) žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o dva úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba) ve výši $2 \times 3 \times 100$ Kč a dva režijní paušály ve výši 2×300 Kč, tedy celkem 6 800 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 1 428 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč.
30. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 11 228 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 19. května 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu