



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci

žalobce: **UNPIPE Engineering, s. r. o.**, IČO 63488281
sídlem Bartolomějská 845/33, 641 00 Brno
zastoupený společností vykonávající daňové poradenství BDO Czech Republic s. r. o. (dříve Moore Stephens s. r. o.), IČO 26402220
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 18. 1. 2018, č. j. 1479/18/5200-11434-712485

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 1. 2018, č. j. 1479/18/5200-11434-712485, **se** v rozsahu, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen výrok rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 11. 7. 2017, č. j. 3360252/17/3004-51521-707654, dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2007 do 30. 6. 2008, o povinnosti uhradit penále ve výši 100 800 Kč, **zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku **se** žaloba **zamítá**.
- III. Žalovaný **je povinen zaplatit** žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 1 875 Kč, a to k rukám jeho zástupce BDO Czech Republic s. r. o., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 11. 7. 2017, č. j. 3360252/17/3004-51521-707654, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2007 do 30. 6. 2008. Tímto rozhodnutím správce daně žalobci doměřil podle pomůcek daň ve výši 504 000 Kč; zároveň mu sdělil povinnost uhradit penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tedy ve výši 100 800 Kč. Orgány finanční správy ve věci aplikovaly § 148 odst. 6 daňového řádu.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě žalobce po rekapitulaci průběhu daňového řízení uvedl, že již správce daně se v dodatečném platebním výměru nikterak nevypořádal s námitkou žalobce o uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, resp. s námitkou neaplikovatelnosti § 148 odst. 6 daňového řádu ve vztahu ke střetu mezi „starou“ a „novou“ právní úpravou.
3. Správce daně též pochybil, pokud ve výroku dodatečného platebního výměru neuvedl § 148 odst. 6 daňového řádu, přestože v odůvodnění rozhodnutí tímto ustanovením argumentuje. Pokud pak bylo toto ustanovení aplikováno, byl správce daně povinen specifikovat, o jaké trestní řízení se jednalo. Tyto skutečnosti chybí i v rozhodnutí žalovaného.
4. Žalovaný se pak nevypořádal s odvolací námitkou ohledně nepřípustnosti *analogie legis* v daňovém procesu. Obecná úvaha žalovaného o použití nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 i na ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu na tom ničeho nemění. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (č. j. 2 Afs 144/2004-110) je v daňovém řízení přípustná pouze *analogie iuris*, tedy analogie podle obecných zásad daného právního odvětví.
5. Žalobci není známo rozhodnutí tuzemského soudu, které by se výslovně vymezovalo vůči aplikaci předmětného ustanovení daňového řádu na identický skutkový stav. Ani Ústavní soud ve zmiňovaném rozhodnutí neposuzoval ústavnost přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu ve vztahu k § 148 odst. 6 daňového řádu, nýbrž k jeho odstavci 2. V kontextu argumentace žalovaného (nálesem Ústavního soudu) je nutné podrobněji zkoumat jazykový výklad, a zároveň význam a smysl přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu. Dle jazykového výkladu je vztah staré a nové právní úpravy daňového procesu ovládán do jisté míry novými pravidly zakotvenými v daňovém řádu, to však pouze ve vztahu k běžící, tj. dosud neuplynulé lhůtě pro stanovení daně. Ze závěrů Ústavního soudu nelze bez dalšího dovodit, že každé prodloužení prekluzivní lhůty je zákonné, to navíc v souvislosti s jiným právním pravidlem zakotveným v § 148 daňového řádu a v jiné, skutkově zcela odlišné, věci.
6. Ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu upravuje délku lhůty pro stanovení daně, konkrétně pravidla pro její prodloužení. Lze dospět k závěru, že na něj přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu dopadá, stejně jako na odstavce 3, 4 a 5 § 148

daňového řádu, které jsou obdobného zaměření. Ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu však běh ani délku lhůty pro stanovení daně nereguluje. Toto pravidlo bude nejčastěji aplikováno v okamžiku, kdy lhůta pro stanovení daně již dávno uplynula. Tímto ustanovením je správce daně nadán pravomocí stanovit daň v souvislosti se spáchaným daňovým trestným činem. Jedná se tak nikoli o normu upravující běh a délku lhůty pro stanovení daně, nýbrž o normu zakotvující novou pravomoc správce daně s ohledem na obecně delší promlčecí lhůty u trestných činů. Lze také hovořit o „obživnutí“ již dříve prekludované lhůty pro stanovení daně. K takovému „obživnutí“ došlo i v nyní posuzovaném případě. Ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu tudíž bylo aplikováno retroaktivně.

7. Dle Ústavního soudu se v případě použití § 148 odst. 2 daňového řádu ve vazbě na § 264 odst. 4 téhož zákona jedná o nepravou retroaktivitu. Je-li však za použití § 264 odst. 4 daňového řádu aplikován § 148 odst. 6 daňového řádu, jde o retroaktivitu pravou. Před 1. 1. 2011, tj. za platnosti a účinnosti zákona o správě daní a poplatků, správce daně neměl zákonnou možnost, jak v daném případě daň dodatečně stanovit, neboť právní ustanovení, které by ho k tomu zmocnilo, neexistovalo. Nutno dodat, že i v případě § 148 odst. 7 daňového řádu se jedná o ustanovení zakládající právo (zde ovšem daňového subjektu) provést jednání směřující k zániku trestnosti daňového trestného činu bez ohledu na běh a délku lhůty pro stanovení daně.
8. Nyní projednávaná věc neodpovídá ve skutkových ani právních aspektech případu, který řešil Ústavní soud v předmětném nálezu. Záměr správce daně stanovit daň za zdaňovací období od 1. 7. 2007 do 30. 6. 2008 tedy není možné podpořit jak přechodnými ustanoveními § 264 daňového řádu, tak ani analogickým použitím nálezu Ústavního soudu.
9. Nelze přitom ignorovat právní odlišnosti hmotněprávních a procesněprávních norem. Ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu má hmotněprávní charakter. Tato norma udělila správci daně zcela novou pravomoc aplikovatelnou pouze v neprospěch daňových subjektů. Její účinky nelze vztahovat k právním skutečnostem, které nastaly před nabytím účinnosti daňového řádu. Opačný postup narušuje právní jistotu a legitimní očekávání daňových subjektů, jakož i jejich důvěru v právo. V daném případě lhůta pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období uplynula dnem 30. 6. 2011. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla vydána 8 let a 4 měsíce od konce zdaňovacího období a 5 let a 4 měsíce od uplynutí prekluzivní lhůty. Dodatečný platební výměr byl žalobci doručen více než po 6 letech od uplynutí prekluzivní lhůty a po více než 9 letech od konce zdaňovacího období. Takový stav není možné považovat za stav právní jistoty a důvěry v právo.
10. K retroaktivitě hmotněprávních norem finančního práva žalobce s odkazem na judikaturu uvedl, že v případě § 148 odst. 6 daňového řádu se jedná o zcela nové ustanovení, které nemůže být aplikováno na skutečnosti, jež nastaly před účinností zákona. Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 nelze na toto hmotněprávní ustanovení, potažmo na posuzovanou věc, použít.
11. Žalobce dále uvedl, že předmětným dodatečným platebním výměrem mu vznikla povinnost uhradit penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu, a to ve výši 20 % z částky doměřené daně. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu přitom konstatoval, že takové penále má povahu trestu. Jako na institut trestněprávního charakteru se na něj

tudíž vztahují zásady trestního práva, mimo jiné také v Listině základních práva svobod zakotvená zásada možnosti aplikace pozdějšího zákona pouze tehdy, jestliže je to pro pachatele příznivější. V dané věci došlo k porušení této zásady retroaktivity *in mitius*, která je nepřípustná bez dalšího. Právní úprava, jež nabyla účinnosti až po spáchání trestného činu, umožnila postih žalobce sankcí. Trestní prvek neměl být do řízení probíhajícího podle nové právní úpravy promítnut, jelikož nevystupuje ve prospěch žalobce, nýbrž k jeho tíži. Tím došlo k zásahu do jeho právní jistoty. I přes zákonem nově přiznanou možnost doměření daně (jejíž použití je však v tomto případě rovněž namítáno) není možné požadovat po žalobci navíc sankci v podobě penále.

12. Správce daně ani žalovaný navíc při ukládání penále nezohlednili výši trestu, který byl osobě oprávněné jednat za žalobce, trestním soudem uložen. Žalovaný rovněž nerespektoval jednu ze základních zásad souvisejících s trestáním, a to princip *ne bis in idem*. Dle aktuální judikatury je při ukládání výše trestu orgán veřejné moci (ať už správce daně či trestní soud) povinen zohlednit „celkový“ trest (z obou řízení) dopadající na dané osoby. To se v daném případě nestalo. Orgány finanční správy neprovedly žádný test proporcionality uložené sankce.
13. Na základě výše uvedeného žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně o doměření daně, zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

14. Ve vyjádření k žalobě ze dne 15. 5. 2018 žalovaný shrnul průběh řízení před orgány finanční správy a v podrobnostech odkázal na odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Pokud jde o aplikaci § 148 odst. 6 daňového řádu, lze za stěžejní považovat skutečnost, že konec lhůty pro stanovení daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2007 do 30. 6. 2008 připadl do sféry nové právní úpravy – daňového řádu (tedy že běh lhůty pro stanovení daně neskončil do 1. 1. 2011). V takovém případě pak bylo nutné použít § 264 odst. 4 daňového řádu a bylo tedy zcela na místě aplikovat § 148 odst. 6 téhož zákona. Tímto ustanovením je modifikován běh lhůty pro stanovení daně. Jeho účelem je pak zajistit vyměření a úhradu daně v případě vydání pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, a to bez ohledu na skutečnost, že došlo k prekluzi lhůty pro stanovení daně. Předmětná daň pak byla doměřena ve lhůtě stanovené v § 148 odst. 6 daňového řádu.
15. Žalovaný dále konstatoval, že zákonná ustanovení uvedená ve výroku dodatečného platebního výměru, jakož i v rozhodnutí žalovaného, na jejichž základě došlo k doměření daně a k vyrozumění o předpisu penále, jsou vymezena přesně a úplně. Odkaz na § 148 odst. 6 daňového řádu obsažený v odůvodnění obou rozhodnutí zde byl uveden za účelem vypořádání se s otázkou lhůty pro stanovení daně.
16. K námitce nedostatečného vyličení skutkových okolností případu žalovaný uvedl, že specifikace trestního řízení byla upřesněna v bodech [5] a [6] rozhodnutí o odvolání. Toto rozhodnutí tvoří s rozhodnutím správce daně jeden celek.
17. Pokud jde o námitku retroaktivity § 264 odst. 4 daňového řádu, poukázal žalovaný na nálezný sp. zn. Pl. ÚS 18/14, v němž se Ústavní soud zabýval vztahem § 264 odst. 4 a § 148 odst. 2 daňového řádu. Obecné závěry Ústavního soudu však lze vztáhnout též na § 148 odst. 6 daňového řádu. Ze systematického zařazení odstavce 6 v rámci § 148 daňového řádu nevyplývá úmysl zákonodárce stanovit pro toto konkrétní ustanovení jiný režim přechodu

z předchozích zákonných pravidel na pravidla stávající. Uvedenému nasvědčuje i důvodová zpráva k daňovému řádu. Přechodná ustanovení daňového řádu hovořící o běhu a délce lhůt pro stanovení daně (§ 264 odst. 4 daňového řádu) se tak aplikují i na § 148 odst. 6 daňového řádu. Stejně tak nelze dospět k závěru o přímé retroaktivitě tohoto ustanovení ve spojení s přechodným ustanovením daňového řádu. Lhůta pro stanovení daně z příjmu právnických osob za předmětné zdaňovací období neskončila za účinnosti původní právní úpravy, tedy zákona o správě daní a poplatků, ale za účinnosti právní úpravy nové, tj. daňového řádu. Ve smyslu § 264 odst. 4 daňového řádu se tak lhůta pro stanovení dotčené daně po nabytí účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011, posuzovala optikou daňového řádu.

18. Poukázal-li dále žalobce na nepřípustnost *analogie legis* v daňovém procesu, jedná se dle žalovaného o nepřiléhavý odkaz na judikaturu rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Zdůrazňoval-li pak žalobce hmotněprávní povahu § 148 odst. 6 daňového řádu, nutno konstatovat, že podmínka přípustnosti retroaktivity spočívající v jejím výslovném zakotvení v zákoně je v daném případě dodržena, neboť v § 264 daňového řádu je *expressis verbis* vyjádřeno retroaktivní působení normy.
19. Co se týče předepsaného penále, žalovaný uvedl, že tato povinnost vzniká ze zákona a nezávisí tak na uvážení správce daně. Právní úprava penále přitom byla obsažena jak ve staré, tak v nové právní úpravě. Žalovaný dodal, že daňové a trestní řízení jsou dvě různá řízení se zcela samostatným předmětem řízení. V důsledku odsuzujícího trestního rozsudku tudíž nemohlo stanovením penále dojít k porušení zásady *ne bis in idem*.
20. Na základě uvedeného žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

21. V replice k vyjádření žalovaného ze dne 12. 7. 2018 žalobce setrval na své již dříve uplatněné argumentaci.

V. Posouzení věci soudem

22. Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba je částečně důvodná**.
23. Žalobce ve věci nebrojí proti skutkovým zjištěním. Jak vyplynulo ze správního spisu, v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2007 do 30. 6. 2008, ze dne 30. 9. 2008, žalobce vyčíslil daň ve výši 8 610 Kč. Daňová povinnost byla vyměřena konkludentně (§ 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků). Mezi výdaji dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, žalobce uplatnil též částku 2 400 000 Kč, kterou měl vynaložit na základě Smlouvy o nájmu reklamní plochy uzavřené dne 28. 6. 2007 se společností Pavlík a partner, s. r. o. Rozsudkem Městského soudu v Brně ze dne 26. 4. 2016, č. j. 1 T 160/2015-1101, byl jednatel žalobce Ing. J. H. odsouzen k trestu odnětí svobody v trvání tří let a k peněžitému trestu ve výši 1 000 000 Kč [s náhradním trestem odnětí svobody v trvání jednoho roku] za spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a jiné podobné povinné platby dle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) trestního zákoníku, jehož se dopustil tím, že za zdaňovací období od 1. 7. 2006 do 30. 6.

2012 zkrátil daň z příjmů právnických osob společnosti UNIPIPE Engineering, s. r. o. [žalobce v nyní projednávané věci], v celkové výši 2 040 000 Kč, tedy zkrátil daň ve značném rozsahu; poměrná část zkrácené daně se týkala shora uvedených výdajů uplatněných v předmětném zdaňovacím období. K odvolání obžalovaného Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 30. 6. 2016 č. j. 7 To 271/2016-1144, zrušil celý výrok o trestu napadeného rozsudku Městského soudu v Brně a sám o trestu rozhodl nově tak, že obžalovanému uložil trest odnětí svobody v trvání tří let, který však podmíněně odložil na zkušební dobu v trvání pěti let; v ostatním zůstal rozsudek Městského soudu v Brně nezměněn. Na základě tohoto trestního rozsudku správce daně výzvou ze dne 21. 10. 2016 vyzval žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období. Po vyřízení žalobcovy stížnosti proti postupu správce daně podle § 261 daňového řádu a podnětu k přezkoumání uvedené výzvy, správce daně shledal, že žalobce na danou výzvu nereagoval a dodatečné daňové přiznání ve stanovené lhůtě nepodal. Dále tedy postupoval podle § 145 odst. 2 daňového řádu a dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 7. 2017 doměřil dotčenou daň dle pomůcek, přičemž současně žalobce vyrozuměl o povinnosti uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně. Odvolání, kterým žalobce brojil proti dodatečnému platebnímu výměru, žalovaný zamítl nyní žalobou napadeným rozhodnutím.

24. Podstatou podané žaloby je nesouhlas s právními závěry orgánů finanční správy.

V.a) Aplikovatelnost § 148 odst. 6 daňového řádu v dané věci

25. Žalobce v prvé řadě namítl, že v dané věci nebylo možné aplikovat § 148 odst. 6 daňového řádu. Soud se ztotožnil s právním názorem žalovaného. Zjednodušeně lze konstatovat, že z hlediska možné aplikace § 148 odst. 6 daňového řádu se prekluzivní lhůty pro stanovení daně člení na tři typy: a) lhůty, které dobehly před nabytím účinnosti daňového řádu dne 1. 1. 2011, b) lhůty, které započaly svůj běh před nabytím účinnosti daňového řádu, ale dobehly až po tomto datu, a c) lhůty, které započaly svůj běh po nabytí účinnosti daňového řádu. Pokud jde o lhůty ad a), nelze pochybovat o tom, že se na ně § 148 odst. 6 daňového řádu nevztahuje, neboť by se jednalo o pravou retroaktivitu [viz níže]. Naopak na lhůty ad c) se uvedené ustanovení plně vztahuje. V nyní projednávané věci se jedná o lhůtu ad b), přičemž soud dospěl k závěru, že na tento typ lhůty se dané ustanovení vztahuje na základě přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu.
26. Podle tohoto ustanovení *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. 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.*
27. Dle § 264 odst. 4 daňového řádu se tedy prekluzivní lhůta týkající se předmětného zdaňovacího období s účinností od 1. 1. 2011 posuzovala podle ustanovení daňového řádu upravujících lhůtu pro stanovení daně. Na tom ničeho nemění skutečnost, že tato lhůta skončila svůj běh dnem 30. 6. 2011. Podle daňového řádu se pak posuzovala v plném

rozsahu, modifikovaném obsahem daného přechodného ustanovení. Jednalo se přitom o nepravou retroaktivitu.

28. Žalovaný v tomto ohledu správně odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, č. 299/2015 Sb. (N 165/78 SbNU 469, věc *ODIN Investments; nalus.usoud.cz*). Tento nálezy se sice konkrétně týká vztahu § 264 odst. 4 a § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, jeho obsahová východiska však lze bezesporu použít i v nyní projednávané věci.
29. Jak plyne z bodu 37. daného nálezu, „[z]áklad retroaktivity má v případě zákonné úpravy daní rozdílný význam v závislosti na tom, zda se její změna týká a) vlastního vymezení daně, resp. jejích jednotlivých komponentů (subjekt daně, objekt daně, základ daně, sazba daně a splatnost daně), nebo b) související povinnosti evidovat a uchovávat materiály dokládající skutečnosti určující pro výpočet daně, nebo zda se týká c) lhůty pro stanovení daně.“ Dle bodu 40. nálezu by změna zákonné úpravy prekluzivní lhůty pro stanovení daně „působila pravou retroaktivitu, pokud by měla nebo mohla mít za následek ‚obživení‘ lhůty, jež uplynula ještě před nabytím účinnosti nové právní úpravy. Důvodem je skutečnost, že jejím důsledkem by byl dodatečný vznik již zaniklého oprávnění státu stanovit daň a s ním fakticky i ‚obživení‘ odpovídající daňové povinnosti, k jejímuž splnění by jinak daňový subjekt již nemohl být povinován.“ Je patrné, že v nyní projednávané věci k takovému „obživení“ prekluzivní lhůty nedošlo, neboť v okamžiku nabytí účinnosti daňového řádu ještě řádně běžela. Jak dále uvádí Ústavní soud, „[o] nepravou retroaktivitu půjde naopak tehdy, jestliže novým zákonem dojde či na jeho základě bude moci dojít (na základě budoucích právních skutečností) k prodloužení již započaté, avšak ke dni jeho účinnosti neskončené lhůty pro stanovení daně nad rámec původní zákonné úpravy. Takováto změna by se nijak nedotkla obsahu existující daňové povinnosti, ani by sama o sobě nepůsobila vznik jakékoliv další související povinnosti, přesto by však působila k tíži daňového subjektu. V jejím důsledku by totiž oprávnění státu daň stanovit trvalo po delší dobu a daňový subjekt by s možností jeho využití musel nadále počítat.“
30. K tomu Ústavní soud v bodech 41. a 42. nálezu dodal, že „41. Uvedený zásah nečiní uvedenou změnu zákonné úpravy běhu a délky lhůty pro stanovení daně bez dalšího nepřijatelnou. Stejně jako v jiných případech nepravé retroaktivity je pro její posouzení rozhodující, zda zásah do právní jistoty, k němuž by v důsledku nové právní úpravy došlo, lze s ohledem na důvěru dotčených subjektů v předchozí právní úpravu (resp. jí vyvolané legitimní očekávání) považovat za únosný. Zákonem stanovená pravidla by především měla daňovému subjektu umožnit předvídat, kdy dojde k uplynutí předmětné lhůty. Daňový subjekt v době vzniku daňové povinnosti přirozeně nemůže přesně vědět, kdy se tak stane, neboť tento okamžik se odvíjí od budoucích právních skutečností, které není nebo nemusí být s to ovlivnit (např. zahájení daňové kontroly). Může však jednat v důvěře, že k jeho určení dojde v souladu s těmito pravidly, a v tomto ohledu přizpůsobit jejímu běhu své další jednání.
31. 42. Zásada právní jistoty brání tomu, aby zákonodárce ponechal možnost stanovení daně bez časového omezení nebo po dobu, jejíž (extrémní) délka by – s ohledem na možný dopad do právní sféry daňových subjektů – postrádala jakékoliv rozumné odůvodnění. Rovněž by s ní bylo v rozporu, pokud by zákonná pravidla určující běh a délku lhůty pro stanovení daně doznala změn v natolik krátké době před jejím uplynutím, že by od dotčených daňových subjektů nebylo možné spravedlivě očekávat, aby jejímu prodloužení ‚na poslední chvíli‘ přizpůsobily své jednání. V takovém případě by se jednalo o nepřijatelnou nepravou retroaktivitu, ledaže by na straně veřejné moci existoval určitý silný veřejný zájem, odůvodněný především mimořádnými okolnostmi, který by převážil nad oprávněným zájmem daňových

subjektů na tom, aby jejich právní vztahy plynoucí z příslušné daňové povinnosti byly definitivně vypořádány. Jinak ale zákaz změn zákonné úpravy lhůty pro stanovení daně, jež by se do budoucna dotýkaly i běhu a délky lhůty započaté podle původní právní úpravy, jen ze zásady právní jistoty obecně dovodit nelze.“

32. Zdejší soud v uvedených souvislostech v prvé řadě nesouhlasí s názorem žalobce, že § 148 odst. 6 daňového řádu zakládá novou pravomoc správce daně (oproti stavu dle přechozí právní úpravy). Pravomoc správce daně spočívá v oprávnění stanovit daň. Je věcí zákonodárce, jakými podmínkami tuto pravomoc vymezí. Na lhůtu pro stanovení daně je třeba nahlížet jako na komplexní institut upravující časovou limitaci pro oprávnění správce daně stanovit daň. Pravidlo zakotvené v § 148 odst. 6 daňového řádu je proto samo o sobě toliko výjimkou z obecných pravidel této časové limitace, nikoli pravomocí správce daně. Ostatně toto pravidlo se i dle svého textu jednoznačně týká běhu lhůty pro stanovení daně a ohraničuje časové možnosti pro uplatnění pravomoci správce daně stanovit daň v případě spáchání daňového trestného činu.
33. Nelze zároveň pochybovat o hmotněprávní podstatě lhůty pro stanovení daně. K této problematice v zásadě postačí odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, č. 3677/2018 Sb. NSS, věc *KVS EKODIVIZE* (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). V tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud současně zabýval problematikou typologie přechodných ustanovení daňových zákonů, přičemž mimo jiné shledal (v návaznosti na nález Ústavního soudu ve věci *ODIN Investments*), že v případě § 264 odst. 4 daňového řádu se jedná o přechodné ustanovení, které přípustně reguluje i hmotněprávní pravidla vztahu mezi daňovým subjektem a správcem daně.
34. K uvedenému nutno konstatovat, že lze shledat významný veřejný zájem na tom, aby bylo státu umožněno stanovit daň v těch případech (a přísně v takovém rozsahu), kdy došlo k jejímu nesprávnému stanovení v důsledku daňové trestné činnosti, a to i v momentě, kdy už uběhla obecná prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Argumentuje-li žalobce v tomto ohledu tvrzením, že § 148 odst. 6 daňového řádu tak činí toliko v neprospěch daňových subjektů, lze poukázat na již výše zmiňovanou komplexnost úpravy lhůty pro stanovení daně, a to konkrétně na odstavec 7 téhož paragrafu, který prekluzivní lhůtu umožňuje prolomit naopak ve prospěch daňového subjektu.
35. Pokud jde o možnost daňových subjektů seznámit se s novou právní úpravou lze odkázat na bod 44. nálezu ve věci *ODIN Investments*, v němž Ústavní soud dospěl k závěru, že nový daňový řád byl přijat v dostatečném předstihu (nejméně 1 rok a 4 měsíce) před uplynutím účinnosti původního zákona.
36. V této souvislosti nutno zdůraznit, že v nyní projednávané věci nedošlo k překročení maximální desetileté lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a § 148 odst. 5 daňového řádu. Ani z tohoto pohledu tak v daném konkrétním případě aplikovaná právní úprava neovlivnila celkový dopad změny právního postavení žalobce a nedošlo tak k nepřipustnému zásahu do jeho právní jistoty (lze dodat, že na lhůty pro stanovení daně, jejichž běh započal až po nabytí účinnosti daňového řádu, by se tento desetiletý test neuplatnil).
37. Ústavní soud v bodu 34. nálezu *in fine* mimo jiné konstatoval, že „[n]epravá retroaktivita je v souladu se zásadami právní jistoty a důvěry v právo, je-li vhodná a potřebná k dosažení zákonem sledovaného cíle a při celkovém poměřování ‚zklamané‘ důvěry a významu

a naléhavosti důvodů právní změny bude zachována hranice únosnosti“. Zdejší soud shledal, že v daném případě byla tato hranice únosnosti zachována. Jen stěží lze přitom o „zklamané důvěře“ v právo hovořit u daňového subjektu, u něhož došlo k dosažení daňové výhody prostřednictvím spáchání daňového trestného činu.

38. Žalobce dále brojil proti tomu, že žalovaný dospěl k závěru o „analogickém“ použití nálezu Ústavního soudu ve věci *ODIN Investments*, též pro posouzení vztahu § 264 odst. 4 a § 148 odst. 6 daňového řádu. Již na základě shora uvedeného je zřejmé, že zdejší soud se plně ztotožnil s aplikovatelností východisek citovaného nálezu na nyní projednávanou věc. Takovéto použití nálezu však ani nelze *stricto sensu* hodnotit jako analogii norem ve smyslu teorie práva. Sluší se nicméně dodat, že z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS, věc *Lesy Vyšší Brod*, neplyne závěr o nemožnosti použití *analogie legis*. Ve skutečnosti je tomu právě naopak. Nejvyšší správní soud při řešení problému mezery v zákoně ohledně absence lhůt pro rozhodnutí o námitkách dle § 16 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků shledal, že nemůže použít analogii zákona, protože v samotném zákoně o správě daní a poplatků pro takový postup chybělo vhodné ustanovení a zároveň tento zákon vylučoval podpůrné užití správního řádu. Teprve v této situaci soud mezeru v zákoně řešil pomocí *analogie iuris*, tedy podle „obecných zásad daného právního odvětví“ (viz str. 12 usnesení ve věci *Lesy Vyšší Brod*).

V.b) K některým procesním námitkám

39. Pokud jde o procesní výtky, žalobce namítl, že správce daně se v dodatečném platebním výměru nikterak nevypořádal s jeho argumentací ohledně uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, resp. s námitkou neaplikovatelnosti § 148 odst. 6 daňového řádu ve vztahu ke střetu mezi „starou“ a „novou“ právní úpravou. Správce daně však striktně vzato takovou povinnost neměl, neboť uvedenou argumentaci žalobce vznášel sice v průběhu doměřovacího řízení, avšak prostřednictvím stížnosti proti postupu správce daně a podnětu k přezkoumání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. Na tato podání bylo orgány finanční správy reagováno (viz vyrozumění správce daně ze dne 5. 12. 2016 o výsledku šetření stížnosti a sdělení žalovaného ze dne 14. 3. 2017 o podnětu na přezkoumání rozhodnutí), nelze mít tedy za to, že by bylo v rozporu se zákonem, pokud se správce daně v odůvodnění dodatečného platebního výměru předmětnou problematikou již blíže výslovně nezabýval (byť by opačný přístup bylo lze považovat za vhodnější). Nicméně, i kdyby soud namítanou vadu shledal, nemohla by mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a rozhodnutí o odvolání je totiž nutno hodnotit jako celek a je nepochybné, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí přdestřenou problematikou zabýval dostatečným způsobem.
40. Žalobce dále namítl, že ve výroku dodatečného platebního výměru správce daně neuvedl ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu, přestože v odůvodnění rozhodnutí jím argumentuje. Pokud pak bylo toto ustanovení aplikováno, byl správce daně povinen specifikovat, o jaké trestní řízení se jednalo. Tyto skutečnosti dle žalobce chybí i v rozhodnutí žalovaného.
41. Podle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu rozhodnutí obsahuje mj. *výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno*. Tu by bylo možno v první řadě argumentovat odlišností od správního řádu, který v § 68 odst. 2 poněkud podrobněji stanoví, že ve výrokové části rozhodnutí se uvádí mj. *právní ustanovení, podle nichž bylo*

rozhodováno. Je přitom nepochybné, že čistě jazyková dikce daňového řádu byla splněna, neboť dodatečný platební výměr obsahuje odkaz jak na zákon o daních z příjmů, tak na daňový řád, tedy na právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Současně je však nepochybné, že z důvodu naplnění požadavků jasnosti, srozumitelnosti a přezkoumatelnosti rozhodnutí finančních orgánů je nutno zpravidla vyžadovat, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto [srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003-216, č. 212/2004 Sb. NSS 212/2004, k výkladu § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků]. Tak tomu však v nyní projednávané věci je. Ve výrokové části dodatečného platebního výměru je uvedena celá řada ustanovení daňového řádu a zákona o daních z příjmů, jež byla ve věci aplikována. Brojí-li žalobce proti nepřítomnosti § 148 odst. 6 daňového řádu, má soud za to, že jeho uvedení ve výroku nebylo nezbytné. Jakkoli toto ustanovení hrálo v otázce doměření daně poměrně významnou roli, z hlediska samotného postupu při doměření mělo uplatnění spíše nepřímé. Lze dodat, že výrok správního rozhodnutí může jen stěží obsahovat výčet všech přímo i nepřímo aplikovaných ustanovení právních předpisů. Tudíž postačí, jsou-li ve výroku uvedena ustanovení podstatná. Byť by v daném případě bylo vzhledem ke specifčnosti věci možná vhodné učinit součástí výroku též odkaz na § 148 odst. 6 daňového řádu, nelze dospět k závěru, že by jeho neuvedení způsobovalo nezákonnost dodatečného platebního výměru. Postačovalo, pokud toto ustanovení bylo uvedeno v jeho odůvodnění. Takovým postupem nebyl žalobce nijak zkrácen na možnostech procesní obrany.

42. Uvedené se týká i výroku trestní povahy (viz níže), jímž byl žalobci sdělen předpis penále. Na tento výrok se částečně vztahuje též judikatura ohledně náležitostí rozhodnutí o správním deliktu [viz zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006-73, č. 1546/2008 Sb. NSS (věc *AQUA SERVIS*), ze dne 14. 7. 2015, č. j. 8 As 141/2012-57, č. 3268/2015 Sb. NSS (věc *CET 21*), a ze dne 31. 10. 2017, č. j. 4 As 165/2016-46, č. 3656/2018 Sb. NSS]. Ve věci č. 3656/2018 Sb. NSS přitom kasační soud shledal, že správní orgán rozhodující o správním deliktu musí ve výrokové části rozhodnutí (v dané věci byl aplikován správní řád) uvést všechna ustanovení, byť obsažená v různých právních předpisech, která tvoří v souhrnu právní normu odpovídající skutkové podstatě správního deliktu. Pokud správní orgán ve výrokové části rozhodnutí neuvede všechna ustanovení, která zakládají porušenou právní normu, bude třeba v každém jednotlivém případě posoudit závažnost takového pochybení. Při úvahách, zda je neuvedení určitého ustanovení ve výrokové části odstranitelné interpretací rozhodnutí, bude významné zejména to, zda jasné vymezení skutku ve výroku rozhodnutí dovoluje učinit jednoznačný závěr, jakou normu pachatel vlastně porušil. Důležité bude též to, jaká ustanovení ve výrokové části správní orgán uvedl, a jaká neuvedl. Ke zrušení rozhodnutí bude třeba přistoupit i tehdy, nebude-li chybějící ustanovení zmíněno ani v odůvodnění rozhodnutí.
43. V nyní projednávané věci lze z hlediska výroku o penále za podstatnější považovat ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků a § 264 odst. 13 daňového řádu. Jak uvedeno již výše, z hlediska porozumění rozhodnutí žalobcem, jakož i z hlediska možností jeho procesní obrany postačovalo, že ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu bylo uvedeno až v odůvodnění dodatečného platebního výměru.

44. Obdobně lze konstatovat, že by bylo vhodnější, pokud by správce daně v odůvodnění dodatečného platebního výměru blíže označil rozhodnutí trestních soudů, z nichž vycházel, a to označením soudu, který rozhodnutí vydal, uvedením data vydání rozhodnutí a jeho spisové značky či lépe jednacím čísla. Správce daně však alespoň poměrně podrobně věcně uvedl, co bylo podstatou dané trestní věci a kterých výdajů žalobce se týkala, nelze tak mít za to, že by tato problematika byla správcem daně zcela opomenuta. Navíc žalovaný předmětná rozhodnutí trestních soudů v rozhodnutí o odvolání řádně označil (viz body [5], [6] rozhodnutí žalovaného) a jistou nedokonalost rozhodnutí správce daně tak napravil.

V.c) Ke sdělenému penále

45. Žalobce byl dále vyzooměn o předpisu penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, s tím že tato zákonná povinnost vznikla dle § 37b odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu. K povaze tohoto penále se vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, a to v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. Sb. NSS (věc *Odeř Agrar*), tak, že „[p]enále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod“.
46. Podle čl. 40 odst. 6 Listiny se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější. V tomto ohledu je nutno porovnat, zda tato zásada byla při ukládání penále dodržena. Soud shledal, že tomu tak bylo. Podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, vznikla daňovému subjektu povinnost uhradit při zvýšení daně penále z částky dodatečně vyměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši 20 %. V této výši pak vzniká penále za shodných skutkových okolností též podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Nebylo tedy důvodu, aby ve věci byla aplikována jakákoli pozdější právní úprava, neboť pro žalobce nebyla příznivější.
47. V tomto směru však žalobce ani neargumentoval, možnost aplikace čl. 40 odst. 6 Listiny shledával spíše v tom, že dle jeho právního názoru nemohlo pro jím tvrzenou nepoužitelnost § 148 odst. 6 daňového řádu ve věci vůbec dojít k doměření daně, tudíž nemohlo vzniknout ani penále. Tento právní názor však byl vyvrácen v části V.a) tohoto rozsudku. Ostatně zde se ani fakticky nejednalo o porovnání příznivější právní úpravy z hlediska časového (a právě tam směřuje čl. 40 odst. 6 Listiny), jako spíše o použití zásady *in dubio mitius*, která však v daném případě nemá místo, neboť zde nebyly dány dvě srovnatelné výkladové varianty.
48. Ve vztahu k trestní povaze daňového penále však žalobce poukázal též na zásadu *ne bis in idem* (čl. 40 odst. 5 Listiny). Tu je nutno uvést, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v bodu [68] již citovaného usnesení ve věci *Odeř Agrar* naznačil, že samotný závěr o trestní povaze daňového penále souvisí s otázkou dvojího postihu téže osoby pro též skutek, resp. ústavního zákazu takového postupu. Touto problematikou se podrobně zabýval Evropský soud pro lidská práva (dále též „ESLP“) ve věcech, které se týkaly současně či postupně vedených daňových a trestních řízení. Zde nutno poukázat zejména na rozsudky ESLP ze dne 20. 5. 2014 ve věci č. 11828/11 (*Nykänen proti Finsku*), ze dne 27. 11. 2014 ve věci č. 7356/10 (*Lucky Dev proti Švédsku*), ze dne 15. 11. 2016 ve věcech

č. 24130/11 a 29758/11 (*A a B proti Norsku*; šlo o rozsudek velkého senátu soudu), ze dne 18. 5. 2017 ve věci č. 22007/11 (*Jóhannesson a ostatní proti Islandu*), či ze dne 16. 4. 2019 ve věci č. 72098/14 (*Bjarni Ármannsson proti Islandu*). K samotné otázce totožnosti skutku pak současně nelze opomenout rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 10. 2. 2009 ve věci č. 14939/03 (*Sergey Zolotukhin proti Rusku*). Na národní úrovni se pak vztahem daňového a trestního řízení velmi podrobně zabýval velký senát trestního kolegia Nejvyššího soudu v usnesení ze dne 4. 1. 2017, č. j. 15 Tdo 832/2016-126 (č. 11/2003 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu, část trestní; www.nsoud.cz).

49. Z judikatury ESLP plyne, že pro posuzování případů, ve kterých se otvírá otázka přípustnosti dvojího řízení trestněprávní povahy ve smyslu zásady *ne bis in idem*, je stěžejním test „*dostatečně úzké souvislosti v podstatě a čase*“. Nemá-li dojít ke dvojímu (*bis*) řízení nebo trestu ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, musí být prokázáno, že řízení jsou spojena takovým celistvým způsobem, že tvoří koherentní celek. K významným faktorům pro určení, zda existuje dostatečná úzká spojitost v podstatě (*věcná souvislost*), tak podle bodu 132. rozsudku velkého senátu ve věci *A a B proti Norsku* patří:
 - zda obě samostatná řízení sledují vzájemně doplňující se (komplementární) cíl, a tedy zda se týkají, nikoli pouze *in abstracto*, ale zároveň *in concreto*, různých aspektů daného protiprávního jednání,
 - zda je předmětná duplicita řízení předvídatelným důsledkem stejného vytýkaného jednání, a to jak právně, tak fakticky (*idem*),
 - zda jsou příslušná řízení vedena takovým způsobem, kterým se v maximální možné míře zabrání zdvojení při shromažďování i hodnocení důkazů, zejména prostřednictvím odpovídající vzájemné interakce mezi jednotlivými příslušnými orgány, díky které se prokázané skutkové okolnosti využijí i v druhém řízení,
 - a především, zda je sankce uložena v řízení, které bylo ukončeno jako první, zohledněna v řízení, které je uzavřeno jako poslední, s cílem zamezit, aby byl dotčený jedinec nakonec vystaven nadměrné zátěži, přičemž pravděpodobnost tohoto posledně zmiňovaného rizika je nejnižší, pokud existuje kompenzační mechanismus, kterým se zajistí přiměřenost a proporcionalita celkové výše všech uložených sankcí.
50. Navíc, i v případech, kdy existuje dostatečně silná věcná souvislost, je třeba zároveň naplnit i požadavek *časové souvislosti*. To však neznamená, že obě řízení musí být vedena současně od začátku do konce. Smluvním státům by mělo být umožněno si zvolit, zda povedou řízení postupně, pokud tento postup lze odůvodnit zájmem na efektivnosti a řádném výkonu spravedlnosti, sledováním odlišných sociálních cílů, aniž by dotčené osobě přivodil nepřiměřenou újmu. Jak je však poznamenáno výše, časová souvislost musí vždy existovat. Časová souvislost proto musí být dostatečně těsná, aby jedinci poskytla ochranu před nejistotou, průtahy a prodlužováním řízení, a to i v případě, že příslušný vnitrostátní systém předepisuje „integrovaný“ systém oddělující správní a trestní komponenty. Čím je spojitost v čase slabší, tím silnější břemeno se klade na stát, aby objasnil a zdůvodnil průtahy ve vedení řízení, za které může nést odpovědnost (bod 134. rozsudku velkého senátu ve věci *A a B proti Norsku*).
51. Z žaloby je patrné, že žalobce výslovně poukazoval minimálně na skutečnost, že orgány finanční správy neprovedly žádný test proporcionality uložené sankce a nezohlednily

„celkový“ trest z obou řízení (daňového i trestního) dopadající na dané osoby. S tímto žalobním bodem se soud ve vztahu ke sdělenému penále ztotožnil.

52. V České republice je vedení trestního a daňového řízení odděleno. Z hlediska trestního práva jsou požadavky na zohlednění podmínek dvojího trestání plynoucí z judikatury ESLP orgány činnými v trestním řízení sjednoceny citovaným usnesením velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu. Pokud jde o řízení daňové, zde na požadavky judikatury zareagoval zákonodárce, a to tak, že s účinností od 1. 7. 2017 novelizoval § 251 odst. 3 daňového řádu (učinil tak zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní) v tom směru, že nově o povinnosti uhradit penále správce daně rozhodne samostatným platebním výměrem a nikoli v rámci dodatečného platebního výměru. Správci daně tak bylo dáno k úvaze, zda jsou vůbec dány podmínky pro vydání takového platebního výměru na penále.
53. V nyní projednávané věci z dodatečného platebního výměru i z rozhodnutí žalovaného plyne, že se orgány finanční správy problematikou dvojího trestání nezabývaly, resp. pokud tak učinily, nezaznamenaly své úvahy do odůvodnění rozhodnutí. Žalobce sice v odvolání tímto směrem neargumentoval, žalovanému tak v tomto ohledu nelze vyčítat, že nereagoval na odvolací námitku, nicméně vzhledem k trestněprávní povaze uložené platební povinnosti (penále) měl správce daně, potažmo žalovaný takovou úvahu učinit z úřední povinnosti. Nutno dodat, že správce daně vydal dodatečný platební výměr dne 11. 7. 2017, a i přes přechodné ustanovení čl. XI bod 1. zákona č. 170/2017 Sb., tak mohl použít již novelizované znění § 251 odst. 3 daňového řádu, dospěl-li by k závěru, že taková procesní úprava může být pro žalobce příznivější.
54. Z uvedených důvodů má soud za to, že rozhodnutí orgánů finanční správy ve vztahu ke sdělenému penále neobstojí, proto související část rozhodnutí žalovaného zrušil. Bude-li mít žalovaný za to, že penále má být žalobci i přesto sděleno, musí splnit závazek České republiky dodržovat judikaturu ESLP a součástí odůvodnění rozhodnutí o odvolání proti výroku dodatečného platebního výměru o sděleném penále učinit též přezkoumatelnou úvahu o splnění podmínek věcné a časové souvislosti, jak uvedeno shora. V tomto ohledu je současně (a právě s ohledem na judikaturu ESLP a Nejvyššího soudu) nutno odmítnout jako přehnaně zjednodušující (a zcela odhlížející od podstaty skutku, vztahu osoby odsouzeného a žalobce, a problematiky trestnosti daného skutku a přičitatelnosti jednání) názor uvedený na str. 14, 15 rozsudku Městského soudu v Brně sp. zn. 1 T 160/2015, podle něhož není mezi trestní a daňovou větví případu dána totožnost subjektu, tudíž se nemůže jednat o dvojí trestání téže osoby za totožný skutek. Ostatně tento náhled popřel, byť poněkud implicitně, již odvolací Krajský soud v Brně na str. 10 rozsudku sp. zn. 7 To 271/2016.

VI. Závěr a náklady řízení

55. S ohledem na shora uvedené proto soud shledal námitky žalobce uplatněné v žalobě částečně opodstatněnými. Z výše uvedených důvodů dle § 78 odst. 1, 3, 4 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. částečně zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Protože soud má za to, že výroky dodatečného platebního výměru o doměření daně a o povinnosti uhradit penále jsou jednosměrně oddělitelné (výrok o doměření daně samostatně obstojí i bez výroku o povinnosti hradit penále, což ostatně

jednoznačně plyne i z novelizace § 251 odst. 3 daňového řádu provedené zákonem č. 170/2017 Sb.), zrušil rozhodnutí žalovaného toliko v rozsahu, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil výrok dodatečného platebního výměru o povinnosti hradit penále. Naopak ohledně samotného doměření daně soud žalobci nepřisvědčil (přičemž v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti), ve zbytku tudíž žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

56. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto 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. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.
57. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě částečného úspěchu, a proto má právo na náhradu poměrné části nákladů řízení vůči žalovanému. Pokud jde o poměr, v němž má být výše této náhrady určena, soud vycházel jednak z toho, že částečně též úspěšnému žalovanému nevznikly náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti a nelze mu tak žádnou náhradu přiznat, jednak z faktického úspěchu žalobce. Ten soud spatřuje v rozsahu, v němž byla zrušena jemu uložená platební povinnost. Žalobce byl na základě rozhodnutí orgánů finanční správy povinen zaplatit daň ve výši 504 000 Kč a penále ve výši 100 800 Kč, celkem tedy částku 604 800 Kč. Tímto rozsudkem došlo k faktickému zrušení platební povinnosti toliko ve vztahu k částce sděleného penále ve výši 100 800 Kč. Tato částka činí 16,7 % z celkově uložené platební povinnosti. V tomto rozsahu tudíž soud přiznal žalobci náhradu nákladů řízení. Základ odměny žalobcova zástupce a náhrada hotových výdajů byly stanoveny 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). V daném případě se jednalo o dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba) a dva režijní paušály, tedy ve výši 2 x 3 100 Kč, a 2 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 4 advokátního tarifu], vynásobeno koeficientem 16,7 % tedy celkem 1 135,60 Kč. Protože žalobcův zástupce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 238,50 Kč, odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší poměrná náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 501 Kč. Celkem mu tedy vůči žalovanému byla po zaokrouhlení přiznána náhrada nákladů ve výši 1 875 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.
58. Soud žalobci nepřiznal náhradu nákladů souvisejících s jeho replikou ze dne 12. 7. 2018, neboť se obsahově jednalo pouze o zopakování některých žalobních bodů, nešlo tak o podání nezbytné k dosažení úspěchu ve věci, a tudíž ani o účelně vynaložený náklad ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s.

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 4. května 2021

JUDr. Zuzana Bystřická
předsedkyně senátu