



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **T. K.**, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2019, č. j. 20843/19/5200-10422-711473, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 21. 12. 2020, č. j. 65 Af 19/2019 - 47, ve znění opravného usnesení ze dne 4. 2. 2021, č. j. 65 Af 19/2019 - 51,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 21. 12. 2020, č. j. 65 Af 19/2019 - 47, ve znění opravného usnesení ze dne 4. 2. 2021, č. j. 65 Af 19/2019 - 51, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1740114/13/3109-24801-800748 (dále též „platební výměr“), doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 525.210 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 105.042 Kč. Žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl odvolání proti uvedenému platebnímu výměru a tento potvrdil. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný mimo jiné uvedl, že v souladu s § 148 odst. 4 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, lhůta pro stanovení daně po dobu řízení vedeného před soudy neběžela, a to po dobu 1262 dnů. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 se tak prodloužila do dne 15. 6. 2019.

[2] Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí žalobu, v níž namítl vyloučení úřední osoby pro podjatost, uplynutí lhůty pro stanovení daně a nesprávnou aplikaci § 23 odst. 7

písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, na posuzovaný případ. K prvně uvedené námitce žalobce uvedl, že žalovaný dospěl k nesprávnému závěru ohledně nevyloučení úřední osoby z posuzované věci, přičemž převzal nesprávný názor Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci vyjádřený v rozsudku ze dne 17. 10. 2018, č. j. 65 Af 5/2015 - 110. Tento totiž nepostupoval v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, který krajský soud zavázal zabývat se existencí a obsahem trestního oznámení, které měla na žalobce podat úřední osoba jednající ve věci. Krajský soud a žalovaný se přitom dopustili pochybení, když bez ohledu na výsledek trestního řízení vycházeli z ničím neodůvodněného předpokladu, že veškerá tvrzení osob, které v trestním řízení podaly vysvětlení, jsou pravdivá. Krajský soud tak sice veškeré relevantní skutečnosti dle pokynu Nejvyššího správního soudu zjistil, avšak v rámci rozhodnutí je adekvátně nezohlednil, fakticky tedy nepostupoval v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, přičemž žalovaný toto nesprávné právní posouzení převzal.

[3] K uplynutí lhůty pro stanovení daně žalobce uvedl, že vydání platebního výměru bylo pouze formálním úkonem správce daně, který byl činěn převážně s cílem dosáhnout prodloužení lhůty pro stanovení daně, a účinky ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu tudíž nemohly nastat. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí omezil na konstatování, že v rámci daňové kontroly sice došlo k pochybení, které však bylo v odvolacím řízení odstraněno, a nezpůsobilo tak nezákonnost platebního výměru. Jelikož platební výměr nebyl nezákonný, nedošlo podle žalovaného k uplynutí lhůty pro stanovení daně. Takové posouzení se však vůbec nedotýká samotného jádra odvolací námitky žalobce, a sice zneužití práva správce daně s cílem vyvolat účinky dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Žalovaný se nijak nevypořádal s námitkami ohledně účelového jednání správce daně, což činí jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným. V posuzovaném případě pak nebyly naplněny podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Ve vztahu k aplikaci uvedeného ustanovení zatěžuje důkazní břemeno primárně správce daně, který musí náležitě prokázat splnění podmínek, tzn. naplnění zákonných předpokladů pro úpravu daně. Správní orgány však v posuzovaném případě neprokázaly spojení osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů a zároveň ani stanovení referenční ceny za stejných nebo srovnatelných podmínek.

[4] Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci shora označeným rozsudkem zrušil platební výměr i rozhodnutí žalovaného, jelikož dospěl k závěru, že došlo k prekluzi objektivní lhůty pro stanovení daně. Dále uvedl, že od roku 2011 je zde zcela nová úprava běhu a délky lhůty pro vyměření daně odlišná od § 41 s. ř. s., a tím byla současně vyloučena aplikace § 41 s. ř. s. na běh těchto lhůt. Podle současné právní úpravy v daňovém řádu ke stavení objektivní lhůty nedochází a toliko s výjimkou upravenou v § 148 odst. 6 daňového řádu platí, že desetiletá lhůta pro stanovení daně v § 148 odst. 5 daňového řádu je lhůtou konečnou, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavit ve smyslu § 148 odst. 2, 3, resp. 4 daňového řádu. K otázce, jak nahlízet na lhůty, které započaly ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, avšak měly by skončit až za účinnosti daňového řádu, krajský soud odkázal na rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, č. 2676/2012 Sb. NSS. Závěr plynoucí z tohoto rozsudku, a sice že § 148 odst. 5 daňového řádu, z něž vyplývá maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavět, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty,

pokračování

které počaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011; v případech, kdy maximální desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet před účinností daňového řádu, postupuje se dle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s., byl přijat v přímé souvislosti s tím, že v tehdy projednávané věci byla ještě před účinností daňového řádu podána daňovým subjektem žaloba ve správním soudnictví a bylo řešeno, zda takový úkon daňového subjektu je úkonem ve smyslu § 264 odst. 4 daňového řádu.

[5] V nyní projednávané věci však byla první žaloba proti pravomocnému rozhodnutí o stanovení daně podána až po účinnosti daňového řádu, a to dne 3. 2. 2015, přičemž podle krajského soudu neexistují ani žádné jiné právní skutečnosti, které mají vliv na běh lhůty, které by nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu. V souladu s přechodným ustanovením § 264 odst. 4 daňového řádu je proto nutné dojít k závěru, že v nyní projednávané věci se na běh lhůty pro stanovení daně užije § 148 daňového řádu včetně jeho odstavce 5.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž namítl nezákonnost kasační stížností napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení běhu lhůty pro stanovení daně. Desetiletá objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně dosud neuplynula. Krajský soud z rozsudku NSS ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218, vyvodil nesprávné závěry, a to rovněž s přihlédnutím k dalšímu vývoji judikatury Nejvyššího správního soudu. Z uvedeného rozsudku je nutno dovodit, 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. Pro posuzovaný případ, kdy je řešena otázka aplikace § 41 s. ř. s. v případech, kdy desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet před účinností daňového řádu, avšak k zahájení soudních řízení došlo až po tomto datu, je stěžejní rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 - 85. Z tohoto vyplývá, že relevantní pro posouzení aplikace § 41 s. ř. s., tedy zda dochází ke stavení desetileté prekluzivní lhůty pro vyměření daně, je pouze skutečnost, kdy započala tato objektivní desetiletá lhůta běžet, zda před účinností daňového řádu nebo v době účinnosti daňového řádu. V souladu s § 41 s. ř. s. tedy po dobu řízení před soudem neběží desetiletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně, která započala běžet před účinností daňového řádu, přičemž není podstatné, zda řízení před soudem bylo zahájeno před nebo za účinnosti daňového řádu. Ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu se zde nepoužije.

[7] Krajský soud přitom v posuzované věci vycházel toliko z obecnějších východisek rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 72/2011, aniž by zohlednil následný judikatorní vývoj. Závěr krajského soudu, dle něhož došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně z důvodu, že soudní řízení zahájené po nabytí účinnosti daňového řádu neprodlužuje objektivní desetiletou prekluzivní lhůtu, ač se jedná o zdaňovací období roku 2008, stojí v přímém rozporu s pozdějším rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 36/2017. Krajský soud nepřipadně dovodil, že pro počítání předmětné prekluzivní lhůty není rozhodný pouze počátek prekluzivní lhůty, ale také okamžik zahájení soudního řízení. Pokud běh desetileté objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně započal před účinností daňového řádu, je běh této lhůty staven po dobu vedeného soudního řízení správního ve smyslu § 41 s. ř. s., a

to bez ohledu na to, zda toto soudní řízení bylo zahájeno a probíhalo ještě před účinností daňového řádu nebo až za účinnosti daňového řádu.

[8] V posuzovaném případě začala desetiletá lhůta pro stanovení daně běžet dne 31. 12. 2008, tedy ještě před účinností daňového řádu. V souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu byl přitom běh této lhůty stavěn po dobu vedení soudního řízení správního dle § 41 s. ř. s. Celková doba, po níž byl běh prekluzivní lhůty stavěn, činí v současné době 1381 dnů plus dobu řízení ve věci sp. zn. 65 Af 19/2019, včetně navazujícího řízení o kasační stížnosti, a z toho důvodu je s ohledem na okamžik jejího počátku nepochybné, že předmětná desetiletá lhůta pro stanovení daně v posuzované věci dosud neuplynula.

III. Posouzení kasační stížnosti

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Jádrem sporu v posuzovaném případě představuje otázka, zda uběhla objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně, či nikoli. Přesněji řečeno, zda soudní řízení, která byla zahájena za účinnosti daňového řádu, v posuzovaném případě zapříčinila stavění prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 41 s. ř. s., či zda k takovému stavění dojít nemohlo z důvodu dikce § 148 odst. 5 daňového řádu.

[12] Podle § 41 s. ř. s. *stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt“) lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona* (podtržení doplněno).

[13] Podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, *byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpозději 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* (podtržení doplněno).

[14] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.* Podle odst. 5 téhož ustanovení *lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*

[15] Podle § 264 odst. 4 daňového řádu *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.*

[16] Nejvyšší správní soud za účelem zodpovězení výše nastíněné otázky předně rekapituluje judikaturu kasačního soudu věnující se sporné problematice, tj. posuzování skutečnosti stavění lhůty pro stanovení daně v případech, kdy k počátku běhu lhůty pro stanovení daně došlo za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, přičemž soudní řízení týkající se zániku práva ve věci daní započala běžet buď před účinností daňového řádu, či jako je tomu v posuzovaném případě až za jeho účinnosti, tj. po 1. 1. 2011.

[17] První okruh případů se týká situace, kdy soudní řízení mající vliv na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 41 s. ř. s. byla zahájena před účinností daňového řádu. Nejvyšší správní soud nejprve v rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, č. 2676/2012 Sb. NSS, vyslovil, že „*[u]stanovení § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve kterém je stanovena maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavit, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011; v případech, kdy maximální desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet před účinností daňového řádu, postupuje se dle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s. (...).* Z uvedených důvodů je nutno vyložit přechodné ustanovení tak, že v souladu s větou třetí shora citovaného přechodného ustanovení 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). Ve světle všech výše uvedených skutečností je tedy třeba konstatovat, že ke stavení prekluzivní lhůty pro vyměření daně nedochází a řízení před soudy na ni nemůže mít vliv, pokud počala tato lhůta běžet po 1. 1. 2011, tj. po nabytí účinnosti daňového řádu. Obdobně v rozsudku ze dne 4. 9. 2012, č. j. 2 Afs 33/2012 - 33, Nejvyšší správní soud konstatoval, 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 nového 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. Proto je potřeba vycházet z předpokladu, že i v projednávané věci je běh prekluzivní lhůty staven a to po dobu soudních řízení vedených u krajského soudu a u Nejvyššího správního soudu.“

[18] Lze přitom souhlasit s krajským soudem, že výše citovaný rozsudek sp. zn. 9 Afs 72/2011, ostatně obdobně jako druhý citovaný rozsudek sp. zn. 2 Afs 33/2012, se týkal situace, kdy byla ještě před účinností daňového řádu podána daňovým subjektem žaloba ve správním soudnictví, a bylo řešeno, zda takový úkon daňového subjektu je úkonem ve smyslu § 264 odst. 4 daňového řádu. Krajský soud však při vyslovení závěru, že v případě, kdy byla žaloba podána až po nabytí účinnosti daňového řádu, se na běh lhůty pro stanovení daně užije § 148 odst. 5 daňového řádu, zcela pominul navazující judikaturu kasačního soudu, která se týkala právě případů, kdy byla soudní řízení zahájena již za účinnosti daňového řádu, jak ostatně správně namítal stěžovatel. V rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 - 85, Nejvyšší správní soud totiž dospěl k závěru, že „[o]bjektivní 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 staven (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218). Tyto lhůty tedy byly shodně staveny od 19. 1. 2012 do 13. 3. 2014 a od 5. 12. 2014 do 23. 1. 2017. V současnosti jsou staveny od 6. 2. 2017, a to až do právní moci tohoto rozhodnutí. První z objektivních prekluzivních lhůt započala dne 31. 12. 2005, a běžně by tedy uplynula 31. 12. 2015. Avšak vzhledem ke skutečnosti, že byla lhůta do zahájení řízení o kasační stížnosti stavena úhrnem na dobu více než 4 let, je nepochybné, že neuplynula, a tudíž neuplynuly ani desetileté prekluzivní lhůty započaté v letech 2006 a 2007 (podtržení doplněno).

[19] Z právě citovaných závěrů přitom vyplývá, že pro posouzení možnosti aplikace § 41 s. ř. s. není rozhodující, zda k zahájení řízení před správními soudy, resp. k podání žaloby, došlo před účinností či až za účinnosti daňového řádu. Klíčový je naopak okamžik počátku běhu prekluzivní lhůty, přičemž ve světle výše uvedeného platí, že pokud prekluzivní lhůta pro stanovení daně započala běžet před účinností daňového řádu, tj. před 1. 1. 2011, pak se na tuto lhůtu vztahuje § 41 s. ř. s., bez ohledu na to, zda došlo k zahájení soudních řízení, která staví běh lhůty ve smyslu citovaného ustanovení, před či po datu účinnosti daňového řádu, a naopak se na ni vzhledem k její hmotněprávní povaze nemůže vztahovat § 148 odst. 5 daňového řádu. Tento závěr přitom není v judikatuře Nejvyššího správního soudu ojedinělý, neboť byl následně aprobován navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu. Tak například v rozsudku ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018 - 48, druhý senát Nejvyššího správního soudu zopakoval, že § 148 odst. 5 daňového řádu lze vzhledem k jeho hmotněprávní povaze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které započaly běžet za účinnosti daňového řádu. Objektivní prekluzivní lhůtu, která započala běžet před 1. 1. 2011, je nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, tedy včetně § 41 s. ř. s. Proto byl běh takové prekluzivní lhůty po dobu soudních řízení staven, i přesto, že tato řízení byla zahájena až po datu účinnosti daňového řádu.

pokračování

[20] Z výše nastíněné judikatury je zřejmé, že aplikaci § 41 s. ř. s. na prekluzivní lhůtu pro stanovení daně, která započala běžet před účinností daňového řádu, zdejší soud spojuje s charakterem prekluzivní lhůty stanovené v § 148 odst. 5 daňového řádu (resp. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), na kterou je nutno pohlížet jako na lhůtu hmotněprávní, neboť uplynutí lhůty má za následek prekluzi práva vyměřit daň. „[C]itované ustanovení nemůže dopadat na adresáty zpětně. Tento postup by byl v příkrém rozporu se zásadou zákazu zpětných účinků nové právní úpravy (zákaz retroaktivity), jež je zdůvodňována požadavkem právní jistoty a s ní souvisící ochranou legitimního očekávání; k tomu srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94, publikovaný pod č. 30, sv. 3, s. 227 Sb. n. u. US, v němž byla zdůrazněna nepřipustnost zpětné účinnosti (retroaktivity), jakož i retroaktivního výkladu právních norem, právě s odkazem na právní jistotu“ (srov. výše citovaný rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 72/2011). Charakterem prekluzivní lhůty pro stanovení daně se dále věnoval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, č. 1542/2008 Sb. NSS, podle kterého „[ú]čelem zavedení prekluzivní lhůty pro vyměření (respektive doměření) daně bylo stimulovat správce daně ke včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejím uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které zejména pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými obtížemi.(...) Lhůta stanovená v § 47 daňového řádu je svou povahou lhůtou hmotněprávní a jestliže je v tomto ustanovení uvedeno, že „...nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období...“, odpovídá hmotněprávní povaze této prekluzivní lhůty, aby před jejím uplynutím byla daň pravomocně vyměřena nebo doměřena.“ Zákonodárce při konstrukci lhůty pro vyměření daně je tedy omezován ústavním principem právní jistoty (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv. *Daňový řád. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2016, komentář k § 264, dostupný z právního informačního systému beck-online).

[21] Lze dále poukázat na rozsudek NSS ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, č. 1837/2009 Sb. NSS, který se vyslovil ke vztahu „nové“ a „staré“ právní úpravy vzhledem k principu právní jistoty v tom smyslu, že „ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou celní orgány vázány právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu, zatímco řízení před celními orgány se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy (...) Na otázku prekluze (stejně jako na otázku promlčení) je proto nutno aplikovat právní předpisy platné a účinné ke dni vzniku celního dluhu.“ Rozšířený senát NSS současně v usnesení ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, č. 953/2006 Sb. NSS, dospěl k závěru, že „ukládání povinností na základě zákona, v daném případě vyměření či doměření daně, ovšem rovněž znamená časové omezení, v němž lze splnění povinnosti požadovat. Povinnost podrobit se daňové povinnosti není časově bezbřehá, je vázána lhůtami jak ve vztahu k možnosti vyměření či doměření daně, tak ve vztahu k jejímu vymáhání. Za rozhodující z hlediska jistoty daňového poplatníka daňový řád považuje omezení možnosti daň vyměřit či doměřit, neboť zde omezuje správce daně lhůtou prekluzivního charakteru, tedy lhůtou, k níž je povinen správce daně přiblížit z úřední povinnosti (§ 47 odst. 1).“ Lhůta pro vyměření daně stanovená v § 47 zákona o správě daní a poplatků je tedy svou povahou lhůtou hmotněprávní, tomu odpovídá i dikce citovaného ustanovení (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 - 39, č. 3677/2018 Sb. NSS, který se vyjadřuje k hmotněprávnímu charakteru lhůty dle § 148 daňového řádu). Obdobný náhled na povahu lhůt pro stanovení daně přitom sdílí též Ústavní soud (srov. zejm. nálezy ÚS ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).

[22] Výše předestřené judikatorní závěry je nutno aplikovat též na posuzovaný případ, kdy lhůta pro stanovení daně započala běžet před účinností daňového řádu (konkrétně 31. 12. 2008), přičemž soudní řízení byla zahájena až za účinnosti daňového řádu. V posuzovaném případě tedy došlo vlivem zahájení jednotlivých soudních řízení ke stavění lhůty pro stanovení daně dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s § 41 s. ř. s., kdy tato lhůta byla stavěna v důsledku řízení vedených u Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci pod sp. zn. 65 Af 5/2015, 65 Af 19/2019, jakož i v důsledku řízení o kasačních stížnostech u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 3 Afs 177/2016, včetně nyní probíhajícího řízení o kasační stížnosti. Výsledný počet dní, po které byla lhůta pro stanovení daně stavěna, nemůže kasační soud s přesností určit, jelikož nedisponuje příslušnými soudními spisy, a to i vzhledem k tomu, že do výsledné cifry je nutno započítat délku řízení o nyní posuzované kasační stížnosti a též následného řízení před krajským soudem. Z vlastní úřední činnosti však zdejší soud ověřil, že řízení u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 3 Afs 177/2016 probíhalo od 28. 7. 2016 do 15. 11. 2017 (tj. 475 dní), dále ze spisu krajského soudu kasační soud zjistil, že řízení v nyní posuzované věci pod sp. zn. 65 Af 19/2019 probíhalo od 29. 7. 2019 do 3. 2. 2021 (tj. 190 dní), přičemž nynější řízení o kasační stížnosti probíhá od 11. 2. 2021 (tj. více než 140 dní). Z toho je patrné, že výsledná konečná prekluzivní lhůta pro stanovení daně významně překročí původně krajským soudem stanovený konec této lhůty (tj. 31. 12. 2018) a bude povinností krajského soudu na základě závazného názoru vysloveného v tomto rozsudku nově posoudit, zda prekluzivní lhůta pro stanovení daně žalobce za zdaňovací období roku 2008 dosud neskončila.

[23] Vzhledem k výše uvedenému tedy neobstojí závěr krajského soudu, že v posuzovaném případě vlivem aplikace § 148 odst. 5 daňového řádu a z toho plynoucí nemožnosti stavění prekluzivní lhůty ve smyslu § 41 s. ř. s. došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Takové závěry krajského soudu jsou v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle které je nutno na lhůtu pro stanovení daně pohlížet jako na lhůtu hmotněprávní, neboť uplynutí lhůty má za následek zánik práva vyměřit daň. Na lhůtu pro stanovení daně, která započala běžet dne 31. 12. 2008, bylo nutno v souladu s výše uvedenými závěry aplikovat § 41 s. ř. s. umožňující její stavění po dobu vedení soudních řízení správních ve věci stanovení daně, a to bez ohledu na to, zda tato řízení byla zahájena před účinností či až za účinnosti daňového řádu. Zdejší soud tedy dává za pravdu stěžovateli, že krajský soud je povinen zohlednit doby stavění lhůty pro stanovení daně v důsledku jednotlivých soudních řízení.

[24] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud pochybil, pokud z judikatury Nejvyššího správního soudu dovodil, že lhůta pro stanovení daně, která započala běžet před účinností daňového řádu, je lhůtou, jejíž průběh nelze ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu stavět, a § 41 s. ř. s. se na takovou lhůtu nevztahuje. Na lhůtu pro stanovení daně, která započala běžet před účinností daňového řádu, tj. před 1. 1. 2011, je nutno použít § 41 s. ř. s., v důsledku kterého dochází ke stavění jejího běhu vždy, když je zahájeno soudní řízení ve věci příslušné daňové povinnosti, a to i tehdy, byla-li soudní řízení zahájena již za účinnosti daňového řádu. Krajský soud tedy v novém řízení opětovně posoudí otázku běhu lhůty pro stanovení daně, a pakliže dospěje k závěru, že tato lhůta

pokračování

v důsledku stavění jejího běhu neuplynula, podrobí svému zkoumání též zbylou žalobní argumentaci.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[25] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou. Rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[26] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. srpna 2021

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu