



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Milana Podhrázkého a soudců Jitky Zavřelové a Lenky Krupíčkové v právní věci žalobce: **S. P.**, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 10. 2018, čj. 30517-2/2018-900000-314, čj. 30509-2/2018-900000-314, čj. 30526-2/2018-900000-314, čj. 30528-2/2018-900000-314, čj. 30527-2/2018-900000-314, čj. 30516-2/2018-900000-314, čj. 30520-2/2018-900000-314, čj. 30525-2/2018-900000-314, čj. 30510-2/2018-900000-314, čj. 30519-2/2018-900000-314, čj. 30515-2/2018-900000-314, čj. 30531-2/2018-900000-314, čj. 30507-2/2018-900000-314, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 12. 2020, čj. 62 Af 107/2018-308,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobci **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

### I. Vymezení případu

[1] Celní úřad pro Zlínský kraj (dále „správce daně“) vydal dne 6. 3. 2018 celkem třináct platebních výměrů: čj. 13689/2018-640000-32.2, čj. 13685/2018-640000-32.2, čj. 13692/2018-640000-32.2, čj. 13697/2018-640000-32.2, čj. 13712/2018-640000-32.2, čj. 13717/2018-640000-32.2, čj. 13724/2018-640000-32.2, čj. 13728/2018-640000-32.2, čj. 13735/2018-640000-32.2, čj. 13747/2018-640000-32.2, čj. 13774/2018-640000-32.2, čj. 13779/2018-640000-32.2 a čj. 13785/2018-640000-32.2. Těmito platebními výměry

žalobci vyměřil spotřební daň z lihu za zdaňovací období leden až prosinec 2008 a leden 2009. Důvodem vyměření byla skutečnost, že žalobce byl v uvedených zdaňovacích obdobích plátcem spotřební daně z lihu podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v tehdy účinném znění, neboť skladoval, dopravoval ve větším množství a uváděl do volného oběhu vybrané výrobky (lív) a současně neprokázal, že se jedná o výrobky zdaněné nebo oprávněně nabyté bez daně. Žalobci tak podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň z lihu, což neučinil. Žalobce byl v této souvislosti rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 8. 1. 2016, čj. 68 T 9/2015-2751, uznán vinným ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 a 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku.

[2] Žalovaný třinácti v záhlaví specifikovanými rozhodnutími zamítl odvolání žalobce a potvrdil všechny uvedené platební výměry správce daně.

[3] Krajský soud v Brně k žalobě podané žalobcem všechna rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že žalovaný aplikací § 148 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, na případ žalobce porušil zákaz retroaktivity právních norem a současně stanovil žalobci daň z lihu za zdaňovací období leden 2008 až leden 2009 po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty. Přestože totiž u všech dotčených zdaňovacích období uběhla tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně, která začala běžet dle § 47 odst. 1 již zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, až za účinnosti daňového řádu, nelze na věc aplikovat § 148 odst. 6 daňového řádu, neboť toto ustanovení nespadá do rozsahu přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu. Toto ustanovení totiž neřeší použití § 148 odst. 6 na jednání, která nastala před účinností daňového řádu, neboť se zabývá pouze během lhůt pro vyměření daně započatých za staré právní úpravy. Opačný závěr žalovaného je mylný. Ze skutečnosti, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření spotřební daně z lihu v případě žalobce uplynula až za účinnosti daňového řádu, nevyplývá, že je správce daně oprávněn stanovit žalobci daň podle pravomocného odsuzujícího rozsudku v důsledku jednání, k němuž došlo před účinností daňového řádu. Daňový řád tedy výslovně nestanoví, že by § 148 odst. 6 mohl být aplikován i na vztahy vzniklé před účinností daňového řádu, a proto lze toto ustanovení použít výhradně ve vztahu k (trestným) jednáním, k nimž došlo v době po účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011.

## II. Kasační stížnost

[4] Žalovaný (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil možnost aplikace § 148 odst. 6 daňového řádu na základě přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu na projednávaný případ.

[5] Posouzení rozhodné právní otázky ze strany krajského soudu je dle stěžovatele v rozporu se závazným právním názorem uvedeným v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, č. 299/2015 Sb.). Závěry Ústavního soudu se vztahují na celý § 148 daňového řádu, tj. včetně jeho odst. 6. Opačný závěr z nálezu nejen neplyne, ale je s ním v přímém rozporu. Pokud by měl Ústavní soud pochyby o tom, v jakém rozsahu přechodné ustanovení na § 148 dopadá, jistě by se tím v uvedeném nálezu zabýval. Jelikož

pokračování

tak neučinil, je nepřípustné, aby se nyní krajský soud od tohoto závazného právního názoru snažil odchýlit tím, že na jeden odstavec § 148 daňového řádu se tyto závěry nevztahují.

[6] Přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu dle stěžovatele tak dopadá na všechna ustanovení daňového řádu, která upravují lhůtu pro stanovení daně, mezi něž patří i jeho § 148 odst. 6. Byť se jedná o právní úpravu zakládající výjimku z ostatních pravidel týkajících se stanovení daně, jde stále o vymezení lhůty pro stanovení daně. Ač jde o lhůtu speciální ve vztahu k ostatním odstavcům § 148, její účel je stejný, tj. stanovení daně. Tento závěr plyne i ze samotné systematiky, tj. zařazení související právní úpravy právě do jednoho paragrafu.

[7] Dle stěžovatele tedy zákonodárce v přechodných ustanoveních daňového řádu výslovně upravil podmínky aplikace nově přijatého daňového řádu na lhůty pro stanovení daně, čímž dostal požadavkům na přípustnost nepravé retroaktivity, a to i ve vztahu k hmotněprávnímu ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu. Proto nemohlo dojít k porušení principu legitimního očekávání a právní jistoty. Rozhodnou skutečností je, že lhůta pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů, neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu. V nyní projednávaném případě je nesporné, že tato podmínka byla naplněna, neboť lhůta pro vyměření daně (podle zákona o správě daní a poplatků) měla skončit až po nabytí účinnosti daňového řádu.

[8] Stěžovatel se vyjádřil i ke specifickému smyslu a účelu § 148 odst. 6 daňového řádu, jenž zásadním způsobem prolamuje lhůtu pro stanovení daně, neboť jde o odpověď na závažné porušení práva ze strany daňových subjektů. Pokud mohl žalobce očekávat, že bude za tento trestný čin odsouzen, mohl stejně tak očekávat, že mu bude za tuto činnost vyměřena daň. Je-li současně trestní sankce nejprísnějším postihem v našem právním řádu, a přitom není umožněno správci daně uplatnit neodvedenou daň v rámci náhrady škody v trestním řízení, musí mu být dána v obdobném časovém horizontu možnost ke stanovení daně.

[9] Argumentaci krajského soudu nelze přisvědčit ani z toho důvodu, že daň nebyla žalobci stanovena za jeho trestné jednání, ale na základě vzniku jeho daňové povinnosti, tj. povinnosti daň přiznat a zaplatit. Přestože k pravomocnému odsouzení žalobce došlo za jednání spáchané plně před účinností daňového řádu, jeho daňová povinnost plynoucí z tohoto jednání trvala i po nabytí účinnosti daňového řádu. Je tedy třeba sledovat trvání daňové povinnosti žalobce, nikoli trvání jeho trestného jednání. Na základě této trvající daňové povinnosti mohla být žalobci daň nepochybně vyměřena i po nabytí účinnosti daňového řádu (jak správně uznal i krajský soud), a to i na základě ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu. Krajský soud tak nepřípustně zaměňuje vznik daňové povinnosti a porušení trestních předpisů. Pokud vznikla daňová povinnost, jsou s ní bezesporu spojené lhůty, ve kterých je možno tuto daň přiznat, případně vyměřit, a to i z moci úřední. Nejde tedy jen o zdaňovací období, ve kterém povinnost daň přiznat a zaplatit vznikla, neboť daňová povinnost trvá po celou dobu lhůty pro stanovení daně. Není tudíž možné dojít k závěru, že § 148 odst. 6 daňového řádu se vztahuje pouze na trestná jednání, k nimž došlo po účinnosti daňového řádu. Pokud lhůta pro stanovení daně trvala i po nabytí účinnosti daňového řádu, je možná i aplikace ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu.

[10] Výklad krajského soudu dle stěžovatele není přípustný, jde zcela proti znění tohoto ustanovení, a proto je nesprávný. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[13] Podle § 148 odst. 6 daňového řádu *v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.*

[14] 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.*

[15] Mezi účastníky není sporu, že tříletá prekluzivní lhůta ve vztahu ke všem třinácti zdaňovacím obdobím (leden až prosinec 2008 a leden 2009), jež počala běžet za účinnosti předchozí právní úpravy (§ 47 odst. 1 zákona o správě dané a poplatků), skončila (uplynula) až za účinnosti daňového řádu, tj. po 1. 1. 2011, aniž v daném případě došlo k přerušení, stavění či prodloužení jejího běhu podle předchozí či stávající právní úpravy (srov. bod 22 rozsudku krajského soudu).

[16] Podstatou sporu je otázka výkladu přechodného ustanovení § 264 odst. 4 a § 148 odst. 6 daňového řádu a jejich případného užití na nyní projednávanou věc. Podle stěžovatele se § 264 odst. 4 a na jeho základě pak i § 148 odst. 6 aplikuje. Podle žalobce a krajského soudu naopak nikoli.

[17] Stěžovatel předně argumentuje závěry vyslovenými v nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14, jež dle jeho názoru plně dopadají i na nyní projednávanou věc. Podle stěžovatele Ústavní soud dospěl k závěru nejen o ústavnosti přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, ale na jeho základě i o aplikaci celého § 148 daňového řádu, tedy vč. jeho odst. 6. Stěžovatel konkrétně citoval bod 17 uvedeného nálezu, v němž je výslovně zmíněn i nyní posuzovaný § 148 odst. 6 daňového řádu. Z uvedeného dle stěžovatele plyne, že Ústavní soud se při posuzování ústavnosti napadeného ustanovení zabýval celým tehdy účinným zněním § 148 daňového řádu, nikoli pouze jeho částí, která měla vliv na tehdy projednávaný případ.

[18] Nejvyšší správní soud však nesdílí názor stěžovatele, že se Ústavní soud v daném nálezu závazně vyslovil pro možnost dopadu přechodného ustanovení § 264 odst. 4

pokračování

daňového řádu i na § 148 odst. 6 téhož zákona. Nutno předně podotknout, že stěžovatelem citovaná část nálezu je jedinou zmínkou o posledně uvedeném ustanovení daňového řádu. Ústavní soud se zabýval výhradně otázkou ústavnosti přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, jak mu ji na konkrétním podkladě aplikace § 148 odst. 2 písm. b) téhož zákona (prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok v důsledku oznámení rozhodnutí o stanovení daně; pozn. NSS) podle čl. 95 odst. 2 Ústavy předložil Nejvyšší správní soud (především body 43 až 45 nálezu). Není tedy pravda, že se zabýval celým § 148 daňového řádu, resp. možností jeho aplikace na základě § 264 odst. 4 téhož zákona. Stěžovatelem předestřený názor o aplikaci nálezu proto nelze dovozovat ani ze systematického zařazení odst. 6 v rámci § 148 daňového řádu.

[19] Navíc, Ústavní soud § 148 odst. 6 daňového řádu zmiňuje v kapitole IV., v níž pouze obecně shrnuje a osvětluje znění a kontext tehdy napadeného přechodného ustanovení. V žádném případě se tedy nejedná o nosnou část (*ratio decidendi*) nálezu, z níž by bylo možné jakkoli dovozovat, že podle Ústavního soudu dopadá přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu i na § 148 odst. 6 téhož zákona.

[20] Podle Nejvyššího správního soudu stěžovatelem zastávaný právní názor Ústavní soud nevyslovil, ostatně to ani nebylo předmětem řízení o předloženém návrhu, a nelze jej z nálezu dovozovat ani implicitně (mezi řádky). K nyní sporné otázce Ústavní soud mlčí, resp. z některých pasáží nálezu by naopak bylo spíše možné dovozovat, že závěry Ústavního soudu aplikaci § 148 odst. 6 v podmínkách, jako jsou v nyní projednávané věci, nepodporují či dokonce vylučují. Poukázat lze především na závěrečnou část bodu 44 nálezu, kde Ústavní soud svůj závěr o ústavnosti napadeného přechodného ustanovení (tj. neexistenci nepřiměřeného zásahu do právní jistoty dotčených daňových subjektů) opírá o zákonné omezení délky objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně maximální dobou 10 let od jejího počátku podle § 47 odst. 2 předchozího zákona o správě daní a poplatků, resp. § 148 odst. 1 a 5 daňového řádu. Ustanovení § 148 odst. 6 však tuto maximální, a dle daňového řádu jinak nepřekročitelnou (viz rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2012, čj. 9 Afs 72/2011-218, č. 2676/2012 Sb. NSS), objektivní desetiletou lhůtu prolamuje a umožňuje její obnovení, což fakticky způsobuje totožný následek, jenž při změně právní úpravy odpovídá „obživnutí“ prekluzivní lhůty, což představuje pravou a tedy zásadně nepřipustnou retroaktivitu (např. body 32 a 40 nálezu). Takový účinek je však v rozporu s argumentem Ústavního soudu, že užití nové právní úpravy v neprospěch daňových subjektů není nepřiměřeným zásahem do jejich právní jistoty, neboť ta je zachována právě skrze maximální desetiletou objektivní prekluzivní lhůtu (k tomu též bod 19 *in fine* napadeného rozsudku).

[21] Nejvyšší správní soud na tomto místě uzavírá, že z nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 neplyne závěr o aplikovatelnosti § 264 odst. 4 a § 148 odst. 6 daňového řádu na nyní projednávanou věc. Námitka stěžovatele, že posouzení rozhodné právní otázky ze strany krajského soudu je v rozporu se závazným právním názorem uvedeným v citovaném nálezu, je proto nedůvodná.

[22] Podstatou dalších námitek stěžovatele pak je argumentace, že možnost použít § 148 odst. 6 daňového řádu na nyní projednávanou věc plyne již ze samotného znění § 264 odst. 4 téhož zákona. Posledně uvedené ustanovení totiž dopadá na všechna ustanovení daňového řádu, která upravují lhůtu pro stanovení daně. Ustanovením upravujícím lhůtu

pro stanovení daně je dle stěžovatele bezpochyby právě i § 148 odst. 6, a to již jen proto, že je součástí ustanovení, jež upravuje lhůtu pro stanovení daně.

[23] Předmětem sporného výkladu však není celý § 264 odst. 4, ale toliko jeho věta první v části před středníkem: *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.*

[24] Není pravdou, že samotné znění sporného přechodného ustanovení zavádí možnost aplikace § 148 odst. 6 daňového řádu. Věta první § 264 odst. 4 daňového řádu totiž hovoří výhradně o *běhu a délce lhůty pro vyměření daně*, tedy lhůty započaté dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, jež neskončila před účinností daňového řádu, která se po jeho účinnosti posuzuje podle *ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně*.

[25] Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem krajského soudu, že přechodné ustanovení § 264 odst. 4 věty první daňového řádu neřeší (nedopadá na) situaci upravenou v § 148 odst. 6 téhož zákona. Toto ustanovení skutečně neupravuje běh a délku té konkrétní lhůty pro vyměření daně, jež započala žalobci běžet za předchozí právní úpravy, nýbrž lhůtu jinou, speciální a úplně novou na původní lhůtě pro vyměření zcela nezávislou co do běhu tak i její délky. Pravomoc, již posledně uvedené ustanovení dává správci daně, není nijak navázána na běh a délku lhůt pro stanovení daně v daňovém řádu, a tím méně na běh a délku lhůty pro vyměření daně obsažené v zákoně o správě daní a poplatků. Nijak proto neupravuje běh a délku základní lhůty upravené v § 148 odst. 1 až 5 daňového řádu pro své účely, nýbrž pouze tuto úpravu ze své působnosti vylučuje, resp. dle Nejvyššího správního soudu ignoruje. Uvedené současně vyvrací stěžovatelovu argumentaci systematickým výkladem § 148, neboť je-li jeho odst. 6 natolik speciální a odlišný od zbytku ustanovení (představuje výjimku z obecného pravidla), že dokonce v neprospěch daňového subjektu prolamuje prekluzivní lhůtu, jejímž „*uplynutím by tak měly být definitivně vypořádány vztahy mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem*“ (bod 17 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14), nelze tvrdit, že všechny odstavce daného ustanovení spolu souvisí a je třeba je uceleně vykládat. Na uvedeném nic nemění, že v nejširším slova smyslu je jejich účel stejný, tj. stanovení daně. Tento účel má totiž z povahy věci většina ustanovení daňového řádu jako obecného procesního předpisu v oblasti daní.

[26] Jinými slovy, stěžovatel sice může mít obecně pravdu v tom, že § 148 odst. 6 daňového řádu upravuje „nějakou“ lhůtu pro stanovení daně. Nicméně § 264 odst. 4 věta první daňového řádu na nyní projednávanou věc nedopadá z toho důvodu, že § 148 odst. 6 neupravuje běh a délku prekluzivní lhůty, jež započala za předchozí právní úpravy a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu. Právě v tom se liší od § 148 odst. 2, 3 a 4 upravujících prodloužení, přerušení či stavění běhu právě té jedné konkrétní (subjektivní) lhůty pro vyměření daně, jež započala žalobci běžet za předchozí právní úpravy a dosud neskončila, neboť prodloužit, přerušit či stavět lze pouze běh (subjektivní) lhůty, jež stále běží. Ustanovení § 148 odst. 6 se tak nachází mimo hypotézu přechodného ustanovení § 264 odst. 4 věty první daňového řádu vyjádřenou slovy *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto*

pokračování

*zákona. Pouze na takovou lhůtu pak dopadá dispozice přechodného ustanovení: se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně.*

[27] Tento výklad ostatně plyne i z části věty za středníkem, podle nějž *okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován*. Nemůže se tedy jednat o lhůtu jinou než tu, u níž byl okamžik jejího počátku určen podle dosavadních právních předpisů. Okamžik počátku speciální (obnovené) lhůty dle § 148 odst. 6 daňového řádu (*nabytí právní moci rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu*) však z podstaty věci nemohl být určen podle dosavadních předpisů, jež takovou lhůtu vůbec neznaly. Stěžovatel se proto mylí, tvrdí-li, že rozhodnou skutečností pro aplikaci § 148 odst. 6 daňového řádu na nyní projednávaný případ je to, že lhůta pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů, neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu.

[28] Vzhledem k uvedenému tak není pravda, že zákonodárce v přechodných ustanoveních daňového řádu výslovně upravil podmínky aplikace § 148 odst. 6 daňového řádu. Jelikož má toto ustanovení hmotněprávní povahu (viz bod 21 rozsudku krajského soudu a tam uvedená judikatura, či obdobně rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2017, čj. 10 Afs 206/2017-39), s čímž souhlasí i stěžovatel, je nutné, aby možnost jeho aplikace na právní vztahy (zde vztah mezi žalobcem jako daňovým subjektem a státem jako správcem daně) vzniklé podle předchozí právní úpravy, zákonodárce výslovně upravil (např. body 36, 38 a 41 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14), což se děje přechodnými ustanoveními včleněnými do nové právní úpravy. Bez takto výslovně a vědomě učiněného rozhodnutí zákonodárce není možné hmotněprávní ustanovení nové právní úpravy zpětně aplikovat na již existující právní vztahy, neboť by se jednalo o nepřípustnou retroaktivitu (bod 29 nálezu). Správce daně proto v případě žalobce nemohl aplikovat § 148 odst. 6 daňového řádu na právní vztah, vyjádřený z časového hlediska prekluzivní lhůtou, vzniklý podle předchozí právní úpravy. Tím, že tak učinil, což aproboval i stěžovatel, došlo k porušení zákazu retroaktivity právních norem v neprospěch žalobce.

[29] Důvodná proto nemůže být ani námitka stěžovatele, že pokud mohl žalobce očekávat, že bude za daňový trestný čin odsouzen, mohl stejně tak očekávat, že mu bude za tuto činnost stanovena daň. Zatímco totiž odsouzení podle tehdy účinného trestního zákona očekávat mohl, stanovení daně po marném uplynutí tříleté prekluzivní lhůty v návaznosti na pravomocný rozsudek, tedy podle § 148 odst. 6 daňového řádu, v době páchání trestné činnosti (leden až prosinec 2008 a leden 2009) nikoli.

[30] Neobstojí ani další námitka, že správci daně musí být dána dodatečná možnost ke stanovení daně pachateli daňového trestného činu, neboť správci daně není umožněno uplatnit neodvedenou daň v rámci náhrady škody v trestním řízení. Správci daně zákonodárce dodatečnou možnost daň stanovit dal, avšak výhradně ve vztahu k (trestným) jednáním, k nimž došlo až za účinnosti daňového řádu. Jinými slovy, danou možnost lze použít až na daňové povinnosti vzniklé po 1. 1. 2011. Nemožností uplatnit neodvedenou daň v rámci náhrady škody v trestním řízení, dovozenou civilními soudy, totiž v žádném případě nelze zdůvodňovat porušení zákazu zpětného působení právních norem v neprospěch jednotlivce, bez výslovné vůle zákonodárce. Shodný výklad § 148 odst. 6 daňového řádu ostatně zastává i komentářová literatura (Rožehnal, T. *Daňový řád:*

*Praktický komentář.* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2021-06-07]. ASPI\_ID KO280\_p12009CZ. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X).

[31] Vzhledem k tomu, že v návaznosti na výše uvedené § 264 odst. 4 daňového řádu na nyní projednávaný případ nedopadá a nelze tak aplikovat ani § 148 odst. 6 téhož zákona, je nutně nedůvodná i námitka, že krajský soud nepřípustně zaměnil vznik daňové povinnosti a porušení trestních předpisů.

[32] Nejvyšší správní soud uzavírá, že přechodné ustanovení § 264 odst. 4 a § 148 odst. 6 daňového řádu neumožňují výklad přdestřený stěžovatelem. I kdyby však byl, z důvodu neurčitosti, výklad jejich obsahu k tíži dotčených daňových subjektů jedním z možných, Nejvyšší správní soud by měl ústavní povinnost upřednostnit výklad opačný, ústavněkonformní, jež práva a oprávněné zájmy daňových subjektů šetří a chrání [např. náleze Ústavního soudu ze dne 29. 10. 1996, sp. zn. III. ÚS 283/96]. A to tím spíše, že se v nyní projednávané věci, na rozdíl od případu řešeného nálezem, nejedná „pouze“ o procesní, ale hmotněprávní ustanovení.

[33] Nad rámec předchozích úvah Nejvyšší správní soud uvádí, že na nyní projednávanou věc může dopadat věta druhá § 264 odst. 4 daňového řádu, podle níž *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.* Za takovou právní skutečnost lze považovat i trestněprávní jednání (obdobně ve vztahu k podání žaloby rozsudek čj. 9 Afs 72/2011-218), které bylo ve smyslu § 148 odst. 6 daňového řádu *předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu*, a jehož účinkem je, že *lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.* V takovém případě se však takové účinky posuzují podle dosavadní právní úpravy, zde tedy podle zákona o správě daní a poplatků, jež ustanovení obdobné § 148 odst. 6 daňového řádu neznal. Již jen závěrem lze doplnit, že věta třetí § 264 odst. 4 na danou věc nedopadá, neboť hovoří výhradně o stavění běhu lhůty, což však není případ § 148 odst. 6 daňového řádu.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[34] Na základě výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[35] Nejvyšší správní soud nerozhodoval o stěžovatelově návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti podaném v průběhu řízení o kasační stížnosti, protože rozhodl o samotné kasační stížnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, čj. 2 Azs 3/2003-44, č. 173/2004 Sb. NSS).

[36] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., podle něhož 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. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci, jenž má jako úspěšný účastník právo na

pokračování

náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně 12. srpna 2021

Milan Podhrázký  
předseda senátu