

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Global Drink, s. r. o. v likvidaci**, se sídlem nám. Jana Zajíce 3196/1, Šumperk, zast. Ing. Dagmar Oravovou, daňovou poradkyní se sídlem Komenského 312/3, Šumperk, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2019, č. j. 52384/19/5200-11432-807689, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 24. 3. 2021, č. j. 65 Af 16/2020 - 57,

t a k t o :

Věc **se postupuje** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci v rozsahu podstatném pro rozhodování rozšířeného senátu

[1] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) se včas podanou kasační stížností domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno v pořadí již třetí rozhodnutí o odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům, kterými jí Finanční úřad v Šumperku doměřil daň z příjmů právnických osob podle pomůcek za zdaňovací období let 2006 a 2007.

[2] Krajský soud dospěl k závěru, že v dané věci došlo k uplynutí desetileté objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Ztotožnil se se stěžovatelovým závěrem v tom, že lhůta pro doměření daně počala běžet před účinností zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2006 počala běžet dne 31. 12. 2006 a pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2007 počala běžet dne 31. 12. 2007. Proto se na určení počátku jejího běhu vztahuje § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Dle § 47 odst. 2 věty druhé tohoto zákona lze vyměřit nebo doměřit daň nejpozději do deseti let od konce

zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání podat. Zároveň však platil § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), dle kterého stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků nebo jiných správních deliktů lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem neběží. Toto pravidlo platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní a v judikatuře bylo vztaženo i na desetiletou objektivní prekluzivní lhůtu. Dle § 41 s. ř. s. tedy dochází ke stavení jak subjektivní, tak objektivní prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Výše uvedená úprava byla s účinností ode dne 1. 1. 2011 nahrazena daňovým řádem, dle jehož § 148 je desetiletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně lhůtou konečnou a její běh nelze stavit podle § 41 s. ř. s.

[3] Krajský soud závěr o uplynutí desetileté objektivní prekluzivní lhůty, bez možnosti stavení podle § 41 s. ř. s. z důvodu soudních řízení, která začala až za účinnosti daňového řádu, dovodil z rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, č. 2676/2012 Sb. NSS. Podle něj lze aplikovat § 148 odst. 5 daňového řádu pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za jeho účinnosti, tedy od 1. 1. 2011, pokud přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu nestanoví jinak. Toto ustanovení je postaveno tak, aby pravidla daňového řádu mohla být využita i pro hmotněprávní lhůty, které počaly běžet před účinností nové právní úpravy, avšak dosud neskončily. V nyní posuzovaném případě byla první žaloba proti rozhodnutí o stanovení daně podána dne 17. 5. 2011, tedy až po nabytí účinnosti daňového řádu. V souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu se tak na běh dané lhůty pro stanovení daně užije § 148 odst. 5. Lhůta pro stanovení daně proto dle krajského soudu uplynula po deseti letech od jejího počátku, tedy nejpozději dne 31. 12. 2016, resp. dne 31. 12. 2017, a to bez ohledu na probíhající soudní řízení zahájená až za účinnosti daňového řádu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[4] Dle stěžovatele z rozsudku č. j. 9 Afs 72/2011 - 218 vyplývá, že pokud počala desetiletá objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně běžet ještě před účinností daňového řádu, jsou její průběh a okolnosti jej ovlivňující posuzovány dle dosavadních právních předpisů, a to včetně jejího stavení po dobu případného soudního řízení. Tento závěr podpořila i následná judikatura NSS (např. rozsudek ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 - 85, či ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018 - 48). Již před vydáním jeho třetího rozhodnutí o odvolání došlo ke stavení desetileté lhůty pro stanovení daně s ohledem na probíhající soudní řízení v souladu s § 41 s. ř. s. po dobu více než šesti let. Je proto nepochybné, že daná lhůta v projednávané věci doposud neuplynula.

[5] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že krajský soud v napadeném rozsudku podrobně argumentoval rozdílem mezi situacemi, kdy byla žaloba podána již za účinnosti daňového řádu nebo účinnosti daňového řádu předcházela, a jeho závěr o uplynutí dané lhůty je tedy správný.

[6] Stěžovatel následně v replice upozornil na rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021 - 21, ve kterém byla posuzována totožná právní otázka. Podle tohoto

pokračování

rozsudku platí, že pokud prekluzivní lhůta pro stanovení daně započala běžet před účinností daňového řádu, pak se na ni vztahuje § 41 s. ř. s. bez ohledu na to, zda došlo k zahájení soudního řízení, které staví běh lhůty, před či po datu účinnosti daňového řádu, a naopak se na ni vzhledem k její hmotněprávní povaze nemůže vztahovat § 148 odst. 5 daňového řádu.

[7] Žalobkyně v duplice odkázala na rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2014, č. j. 2 Afs 79/2012 - 49, který zastává ohledně stavení desetileté objektivní prekluzivní lhůty opačný názor než rozsudky citované stěžovatelem.

III. Důvody postoupení věci rozšířenému senátu

III. a) Rozhodná právní úprava a skutkový stav

[8] Dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném v rozhodných zdaňovacích obdobích platilo: *Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.* Dle odst. 2 tohoto ustanovení platilo: *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 nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*

[9] Dle § 41 s. ř. s. platí: *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 (...).*

[10] Dle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že *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.* Dle odst. 4 písm. a) tohoto ustanovení *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem.* Dle § 148 odst. 5 daňového řádu *lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*

[11] Dle § 264 odst. 4 daňového řádu platí: *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 stavení 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.

[12] V projednávaném případě lhůta pro stanovení daně počala běžet před účinností daňového řádu (konkrétně pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2006 započala dne 31. 12. 2006, pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2007 započala dne 31. 12. 2007). Daňová kontrola byla zahájena v roce 2009, první rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům vydalo Finanční ředitelství v Ostravě dne 9. 3. 2011 s právní mocí ke dni 19. 3. 2011. Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně dne 17. 5. 2011 žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. Ten o ní rozhodl rozsudkem ze dne 29. 8. 2013, č. j. 22 Af 85/2011 - 48, který nabyl právní moci dne 20. 9. 2013. Daný rozsudek zrušil rozhodnutí o odvolání a věc vrátil zpět stěžovateli, na kterého přešla působnost Finančního ředitelství v Ostravě. Stěžovatel poté vydal druhé rozhodnutí ze dne 21. 4. 2015, které nabylo právní moci dne 22. 4. 2015, a žalobkyně proti němu podala žalobu ke krajskému soudu dne 18. 6. 2015. Krajský soud o žalobě rozhodl rozsudkem ze dne 30. 5. 2018, č. j. 65 Af 24/2015 - 58, kterým zrušil rozhodnutí o odvolání, přičemž tento rozsudek nabyl právní moci dne 28. 7. 2018. Dne 27. 7. 2018 podal stěžovatel proti danému rozsudku kasační stížnost, již NSS zamítl rozsudkem ze dne 27. 2. 2019, č. j. 6 Afs 270/2018 - 22, který nabyl právní moci dne 5. 3. 2019. Stěžovatel poté dne 18. 12. 2019 vydal třetí rozhodnutí o odvolání, které nabylo právní moci dne 28. 12. 2019 a které bylo rovněž napadeno žalobou dne 24. 2. 2020. Řízení o ní skončilo nabytím právní moci nyní napadeného rozsudku, tedy dnem 30. 4. 2021.

[13] V dané věci není sporné, že do zahájení současného soudního řízení neuběhla tříletá subjektivní prekluzivní lhůta, jelikož tato lhůta počala znovu běžet od konce roku 2009 z důvodu zahájení daňové kontroly a poté se dle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu stavěla po dobu předešlých soudních řízení.

III. b) Rozsudek devátého senátu a následná judikatura

[14] Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, na němž krajský soud založil svůj závěr o uplynutí objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně, posuzoval situaci, kdy soudní řízení, na jehož základě měla být stavena tato lhůta, bylo zahájeno před nabytím účinnosti daňového řádu. Nejvyšší správní soud tehdy uvedl, že „*ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu, jakožto ustanovení hmotněprávní povahy, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za jeho účinnosti, tedy od 1. 1. 2011. Tento závěr však platí pouze za předpokladu, že příslušné přechodné ustanovení, tj. ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu nestanoví jinak. V přechodných ustanoveních právních předpisů se upravuje vztah nové právní úpravy k dřívější (dosavadní) právní úpravě a k právním vztahům podle ní vzniklým, a to v zájmu právní jistoty a ochrany práv v dobré víře nabytých na základě předchozí právní úpravy. To je třeba respektovat a to tím spíše, že rozhodnutí zákonodárce o způsobu řešení časového střetu staré a nové právní úpravy není z hlediska ústavního věci nahodilou a věci libovůle.*“ Dále konstatoval, 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*

pokračování

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“ (zvýraznění doplnil NSS).

[15] Po rozsudku devátého senátu rozhodoval třetí senát rozsudkem č. j. 3 Afs 36/2017 - 85, v němž se zabýval případem, ve kterém desetiletá objektivní prekluzivní lhůta počala běžet dne 31. 12. 2005 a žaloba byla podána v roce 2012, tedy po nabytí účinnosti daňového řádu. Třetí senát ohledně běhu dané lhůty dospěl v bodě 15 k závěru: „Objektivní prekluzivní lhůtu upravuje § 148 odst. 5 daňového řádu. Toto ustanovení lze vzhledem k jeho hmotněprávní povaze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které započaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011. Objektivní prekluzivní lhůtu, která započala běžet před 1. 1. 2011 tak, jako v projednávané věci, je pak nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, tzn. včetně § 41 s. ř. s., jehož působnost ve věcech daní zanikla až s účinností daňového řádu. Proto je třeba vycházet z předpokladu, že i v projednávané věci je běh prekluzivní lhůty po dobu soudních řízení stavěn.“ Třetí senát tak za podstatný pro určení rozhodné úpravy stavení této lhůty považoval počátek samotné prekluzivní lhůty a nikoliv okamžik, kdy bylo zahájeno soudní řízení.

[16] Na třetí senát poté navázal druhý senát v rozsudku č. j. 2 Afs 138/2018 - 48, ve kterém dospěl ke shodnému závěru o stavení dané lhůty po dobu soudního řízení zahájeného po nabytí účinnosti daňového řádu.

[17] Na oba předešlé rozsudky navázal čtvrtý senát rozsudkem č. j. 4 Afs 30/2021 - 21, ve kterém též posuzoval případ, kdy k možnému stavení desetileté objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně, která počala běžet před účinností daňového řádu, mělo dojít z důvodu zahájení soudního řízení po nabytí účinnosti daňového řádu. Čtvrtý senát dospěl k závěru, že soudní řízení zapříčinilo stavení prekluzivní lhůty ke stanovení daně, k čemuž v bodě 19 uvedl, 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 účinností 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 stavěn, i přesto, že tato řízení byla zahájena až po datu účinnosti daňového řádu“** (zvýraznění doplnil NSS). Právní názor čtvrtého senátu poté převzaly např. rozsudky NSS ze dne 3. 2. 2022, č. j. 1 Afs 21/2020 - 32, či ze dne 24. 2. 2022, č. j. 9 Afs 261/2019 - 47.

[18] Opačný závěr z rozsudku č. j. 9 Afs 72/2011 - 218 oproti výše uvedenému vyvodil druhý senát v rozsudku č. j. 2 Afs 79/2012 - 49, na který odkázala žalobkyně ve své duplice. Tento rozsudek se zabýval otázkou běhu prekluzivní lhůty pro doměření daně, která počala běžet dne 31. 12. 1999, tedy ještě před účinností s. ř. s. Druhý senát se vyjádřil i k běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně po nabytí účinnosti daňového řádu a konstatoval, že podle současné právní úpravy v daňovém řádu již ke stavení desetileté objektivní prekluzivní lhůty z důvodu podle § 41 s. ř. s. nedochází. Dále uvedl, že toto pravidlo se neuplatní pouze za předpokladu, že řízení před správními soudy bylo zahájeno v době před 1. 1. 2011.

III. c) *Názor předkládajícího senátu*

[19] Podle názoru předkládajícího senátu je desetiletou objektivní prekluzivní lhůtu třeba posuzovat dle § 148 odst. 5 daňového řádu, dle kterého se jedná o lhůtu absolutní, která nemůže být stavena z důvodu zahájení soudního řízení správního podle § 41 s. ř. s., pokud byla soudní řízení zahájena až za účinnosti daňového řádu.

[20] Vztahem § 41 s. ř. s. a § 148 daňového řádu se již NSS zabýval ve své judikatuře a v rozsudku č. j. 9 Afs 72/2011 - 218 dospěl k závěru, že „rozpor mezi současnou právní úpravou a právní úpravou v § 41 s. ř. s., u které judikatura naopak dovodila, že se desetiletá prekluzivní lhůta po dobu soudního řízení staví, lze ve smyslu zásady *lex posterior derogat priori* překonat, neboť v souladu s uvedenou zásadou platí, že pozdější právní předpis mlčky ruší právní předpis dřívější, pokud oba nemohou v tomtéž právním řádu platit zároveň. Působnost § 41 s. ř. s. ve věcech daní tak s účinností k 1. 1. 2011 zanikla jako důsledek tzv. nepřímé novelizace provedené novým daňovým řádem, konkrétně jeho § 148. Za nepřímou novelu lze totiž pokládat takovou právní normu, která v podobě pozdější úpravy (*lex posterior*) rozšiřuje nebo zužuje věcnou, osobní nebo časovou působnost právní normy obsažené v jiném právním předpise, který se pozdějším právním předpisem přímo nemění. Nejedná se sice o vhodný nástroj pro úpravu právních vztahů, neboť nepřináší do těchto vztahů žádnou právní jistotu, nicméně jak již judikoval i Nejvyšší správní soud, tzv. nepřímá novelizace je přípustná a obecně vyplývá právě ze zásady *lex posterior derogat priori*; viz rozsudek ze dne 27. 1. 2005, č. j. 6 Ads 31/2004 - 35. K uvedenému lze tedy shrnout, že se jedná o případ implicitního zrušení právní normy, který je umožněn existencí zmíněného derogačního pravidla, resp. zásady, která se v dané situaci obsahové kolize právní normy nové a dřívější uplatní a umožní aplikaci § 148 nového daňového řádu“ (srov. též rozsudek NSS ze dne 4. 9. 2012, č. j. 2 Afs 33/2012 - 33).

[21] Žádný z výše uvedených rozsudků, ve kterých NSS dospěl k závěru, že soudní řízení zahájená po nabytí účinnosti daňového řádu staví běh desetileté objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně, která počala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, se patřičně nevypořádal s jednoznačně znějícím § 264 odst. 4 daňového řádu, ze kterého devátý senát vyvozuje svůj právní názor. Dle věty první tohoto ustanovení se má běh lhůty, která počala běžet podle zákona o správě daní a poplatků a v jejímž průběhu nabyl účinnost daňový řád, ode dne nabytí jeho účinnosti posuzovat dle daňového řádu. Dle věty druhé tohoto ustanovení se účinky právních skutečností, které mají vliv na běh dané lhůty, posuzují dle dosavadních právních předpisů, pokud nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu. Za právní skutečnost podle této věty lze dle rozsudku č. j. 9 Afs

pokračování

72/2011 - 218 považovat i soudní řízení zahájené na základě žaloby. Z věty druhé přechodného ustanovení tak jasně vyplývá, že účinky zahájení soudního řízení na základě žaloby, která byla podána po nabytí účinnosti daňového řádu, tj. ode dne 1. 1. 2011, se posuzují dle daňového řádu. Tato věta neumožňuje odlišný výklad, a v nyní posuzovaném případě je tedy podání první žaloby dne 17. 5. 2011 a následná soudní řízení nutné posoudit podle ustanovení daňového řádu včetně jeho § 148 odst. 5.

[22] Rozsudky uvedené v bodech [15] - [17] tohoto usnesení se však s daným přechodným ustanovením dostatečně nevypořádaly. Třetí senát v rozsudku č. j. 3 Afs 36/2017 - 85 pouze k námitce ohledně dopadu třetí věty přechodného ustanovení na daný případ konstatoval, že *„se vztahuje na skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně dle daňového řádu. Vzhledem k tomu, že v projednávaném případě byly lhůty stavěny z důvodu řízení před soudy, přičemž tento důvod byl zakotven již v původní zákonné úpravě (§ 41 s. ř. s.), nejedná se o právní skutečnost, která stavění běhu lhůty umožňuje nově, tzn. teprve na základě daňového řádu. Tato třetí věta § 264 odst. 4 daňového řádu tak na nyní projednávanou věc nedopadá.“* Třetí senát se tak vyjádřil k větě třetí přechodného ustanovení, která na posuzovanou věc skutečně nedopadá. Druhý senát v rozsudku č. j. 2 Afs 138/2018 - 48 dospěl k totožnému závěru jako třetí senát. Čtvrtý senát v rozsudku č. j. 4 Afs 30/2021 - 21 kromě citace části rozsudku č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, která přechodné ustanovení zmínila, jej při svém rozhodování nezohlednil vůbec. Příkaz vyplývající z daného přechodného ustanovení poté nezohlednily ani rozsudky na něj navazující.

[23] Ačkoliv rozsudky uvedené v bodech [15] - [17] tohoto usnesení odkazovaly na rozsudek č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, devátý senát je přesvědčen, že z něj vyvodily nesprávný závěr, jelikož z tohoto rozsudku plyne, že u běhu desetileté objektivní prekluzivní lhůty úprava daňového řádu vylučuje použití § 41 s. ř. s. Devátý senát v daném rozsudku vyjádřil názor, že pro stavení daně lhůty je podstatné, zda bylo řízení před soudy zahájeno před účinností daňového řádu, jelikož pouze v takovém případě se uplatní výše uvedené pravidlo o stavení lhůty. Závěry tohoto rozsudku shodně s devátým senátem interpretoval již třetí senát v bodu 55 rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 3 Afs 18/2018 - 154, či v bodu 52 rozsudku ze dne 30. 4. 2019, č. j. 3 Afs 368/2017 - 194. Pro projednávanou věc je podstatné, že první žalobu žalobkyně podala až po nabytí účinnosti daňového řádu, a pravidlo o stavení lhůty podle § 41 s. ř. s. se proto nevztahuje na soudní řízení o této žalobě, ani na soudní řízení následující.

[24] Podstatným pro posouzení běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně v kontextu úpravy provedené daňovým řádem je mj. nález Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, č. 299/2015 Sb., který posuzoval soulad § 264 odst. 4 daňového řádu se zásadou právní jistoty a zákazem retroaktivity. V případě daného ustanovení se nejedná o pravou retroaktivitu, ale o nepravou retroaktivitu, která je podle Ústavního soudu zásadně přípustná (srov. bod 34. nálezu). Ústavní soud k tomu v bodě 42. uvedl, že *„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.“* O nepřípustnou nepravou retroaktivitu by se jednalo tehdy, pokud by měla protiústavní důsledky, které však v případě § 264 odst. 4 daňového řádu neshledal.

[25] Jak bylo konstatováno výše, daňový řád představuje nepřímou novelu s. ř. s., tedy i jeho § 41 s. ř. s., který se proto od účinnosti daňového řádu neuplatní. Dochází tak k nepravé retroaktivitě, která ale sama o sobě nestačí k tomu, aby se jasně formulovaný příkaz § 264 odst. 4 první věty daňového řádu neaplikoval na projednávanou věc. K tomu by byl důvod pouze tehdy, pokud by se jednalo o nepravou retroaktivitu, jejíž důsledky by byly protiústavní. Právě z těchto důvodů předložil Ústavnímu soudu čtvrtý senát návrh na zrušení části § 264 odst. 4 daňového řádu, který byl však výše uvedeným nálezem zamítnut. Rozsudky uvedené v bodech [15] - [17] tohoto usnesení tak odporují výslovnému textu přechodného ustanovení, tak jak byl jeho výklad aprobován Ústavním soudem.

[26] Otázka, zdali došlo ke stavení desetileté objektivní prekluzivní lhůty z důvodu soudních řízení zahájených po nabytí účinnosti daňového řádu, je pro projednávanou věc podstatná, neboť na jejím zodpovězení závisí, zdali daná lhůta za zdaňovací období roku 2006 již uplynula nejpozději dne 31. 12. 2016 a pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2007 již uplynula nejpozději dne 31. 12. 2017, a právo na stanovení daně tak bylo prekludováno. Pokud by byl správný závěr rozsudků uvedených v bodech [15] - [17] tohoto usnesení o stavení dané lhůty, v době vydání napadeného rozhodnutí by byla stavena po dobu více jak 6 let a k prekluzi práva by dosud nemohlo dojít.

IV. Předložení věci rozšířenému senátu

[27] Devátý senát proto shrnuje svůj právní názor tak, že desetiletá objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně, která započala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, se dle § 41 s. ř. s., nestaví z důvodu soudního řízení, které bylo zahájeno až za účinnosti daňového řádu, jelikož se v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu na její běh plně užije jeho § 148 odst. 5. Jelikož se výše uvedený závěr odlišuje od závěru vyplývajícího z dřívější judikatury, která je však pro devátý senát závazná, nezbylo mu než rozhodnout v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. o postoupení věci rozšířenému senátu.

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: Josef Baxa, Filip Dienstbier, Zdeněk Kühn, Petr Mikeš, Barbara Pořízková, Aleš Roztočil, Karel Šimka. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení. Podat svá vyjádření k obsahu předkládajícího usnesení mohou ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto usnesení.

V Brně dne 24. března 2022

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu