



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **OK AVIATION Base, s.r.o.**, IČO: 28239059,
se sídlem Drásov 201, Příbram,
zastoupená společností Censitio s.r.o.,
se sídlem Ratajova 1113/8, Praha,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
se sídlem Masarykova 427, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2020, č. j. 31928/20/5300-21444-711869,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2020, č. j. 31928/20/5300-21444-711869, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 28. 5. 2014, č. j. 2731843/14/2120-24801-201659, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám její zástupkyně, společnosti Censitio, s.r.o.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2020, č. j. 31928/20/5300-21444-711869 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí - dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále též jen „správce daně“) ze dne 28. 5. 2014, č. j. 2731843/14/2120-24801-201659, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden 2009 ve výši 567 810 Kč a vznikla jí povinnost uhradit penále ve výši 113 562 Kč.

2. Dne 28. 11. 2011 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období měsíce ledna - prosince roku 2009 a měsíce ledna - prosince roku 2010. Žalobkyně deklarovala v kontrolovaném období prodej 10 ultralehkých letadel označovaných též jako „strojní létací zařízení“ (SLZ) do jiného členského státu Evropské unie, konkrétně dánské společnosti EFT. V osmi obchodních případech byla SLZ po dodání této společností následně prodána konečným zákazníkům v České republice, přičemž 3 tyto případy pod body 1), 2) a 5) Zprávy o daňové kontrole ze dne 26. 5. 2014, č. j. 543246/14/2120-05401-204232 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“), byly důvodem vydání dodatečného platebního výměru ze dne 28. 5. 2014, kterým správce daně žalobkyni dodatečně doměřil DPH za zdaňovací období leden roku 2009.
3. Správce daně ve Zprávě o daňové kontrole popsal, že sice formálně došlo k naplnění zákonných podmínek podle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), tj. k osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, avšak ze skutečného obsahu a významu dotčených plnění vyplynulo, že jejich hlavním účelem bylo získání daňové výhody pro žalobkyni ve formě osvobozeného plnění. Správce daně tento závěr dovozoval ze zjištění, že žalobkyně podepsala v roce 2008 rámcovou smlouvu s dánskou společností EFT, jejímž předmětem bylo dodání SLZ této společnosti v průběhu roku 2009 a 2010. V době obchodních transakcí platila v Dánsku 0% sazba DPH na dodávku všech letounů soukromým osobám s pobytem na území Evropské unie. SLZ byla přepravována z České republiky do Dánska prostřednictvím profesionálního pilota a následně byla předána zpět zákazníkům na území České republiky. Podle sdělení dánské daňové správy přistála SLZ na letišti Roskilde v Dánsku, kde byly uhrazeny letištní taxy a náklady na pohonné hmoty pro další přepravu, a letěla zpět. Koncoví zákazníci provedli platby na účet žalobkyně ještě předtím, než uzavřeli kupní smlouvu se společností EFT. Z informací poskytnutých Leteckou amatérskou asociací České republiky vyplynulo, že SLZ jsou registrována v České republice, přičemž dle údajů v technickém průkazu byla v případě dvou SLZ původní majitelkou žalobkyně a v případě jednoho SLZ koncový zákazník. Na základě všech těchto skutečností správce daně učinil závěr, že dánská společnost EFT vystupovala pouze jako zprostředkovatel daných obchodních případů, které posoudil jako dodání zboží dle § 13 odst. 1 zákona o DPH mezi daňovým subjektem a konečnými zákazníky v České republice. Správce daně vydal dne 28. 5. 2014 již zmiňovaný dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty. Žalovaný poté rozhodnutím ze dne 17. 12. 2014, č. j. 28788/14/5200-20447-705194, zamítl odvolání žalobkyně.
4. Zdejší soud následně rozhodoval o žalobě žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2014, č. j. 28788/14/5200-20447-705194, kterou jako nedůvodnou zamítl rozsudkem ze dne 13. 12. 2016, č. j. 46 Af 5/2015 – 35. Shrnul, že žalovaný postupoval správně, dospěl-li k závěru, že se v projednávané věci jedná o zneužití práva, aniž by bylo třeba vyjadřovat se k tomu, zda byly naplněny podmínky pro aplikaci § 64 zákona o DPH. Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně kasační stížnost, o které rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 2. 2019, č. j. 5 Afs 314/2016-55, tak, že rozsudek soudu i rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2014 zrušil. Dle Nejvyššího správního soudu žalovaný v odůvodnění citovaného rozhodnutí prezentoval dva vzájemně neslučitelné závěry, což založilo nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí pro nesrozumitelnost. Toto pochybení žalovaného se pak promítlo i do rozsudku krajského soudu, který v rozporu s chápáním zásady zákazu zneužití práva ve smyslu „ultima ratio“

posuzoval právě a jenom aplikaci této zásady, aniž se jakkoli vyjádřil k otázce (ne)splnění podmínek podle § 64 odst. 1 zákona o DPH, kterou bylo nutno posoudit v první řadě.

5. Po vrácení věci soudem žalovaný rozhodl znovu tak, že napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Žalovaný se proto předně zabýval tím, zda žalobkyně splnila hmotněprávní podmínky ve smyslu § 64 zákona o DPH. Dospěl přitom k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno dané § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť nepředložila takové důkazní prostředky, které by prokázaly oprávněnost uplatněného osvobození od DPH. Předmětná plnění proto žalovaný posoudil jako tuzemská zdanitelná plnění s povinností priznat daň na výstupu dle § 13 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný závěrem dodal, že se neztotožňuje se závěry správce daně, že v dané věci došlo k naplnění zákonných podmínek podle § 64 zákona o DPH. Také jeho závěr, že došlo ke zneužití práva, byl dle žalovaného předčasný.

Obsah žaloby a dalších vyjádření účastníků řízení

6. Žalobkyně v žalobě namítala, že unesla své důkazní břemeno a prokázala splnění podmínek pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu. Měla za to, že existují přesvědčivé skutečnosti, které vylučují, že právo nakládat se SLZ jako vlastník přešlo z žalobkyně na konečné vlastníky SLZ v České republice ještě před přepravou do Dánska. Dále se vyjádřila k materiálnímu posouzení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a odkázala na judikaturu Soudního dvora Evropské unie. Provedené hodnocení důkazů ze strany žalovaného neodpovídalo zásadě volného hodnocení důkazů. Žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.
7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 12. 1. 2021 odkázal na napadené rozhodnutí a odůvodnil, proč nesouhlasí s konkrétními žalobními výtkami. Dále zdůraznil, že povinností žalobkyně bylo ve smyslu § 64 zákona o DPH prokázat, že předmětná letadla byla do jiného členského státu přepravena jí coby plátcem, společností EFT coby deklarovaným pořizovatelem zboží nebo jinou osobou jimi zmocněnou. Takovou důkazní povinnost nicméně žalobkyně ani v jednom z řešených obchodních případů nenaplnila. S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
8. Žalobkyně v *replíce* ze dne 4. 2. 2021 a žalovaný v *duplice* ze dne 26. 4. 2021 doplnili svou dřívější argumentaci ohledně převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a ohledně přepravy předmětných SLZ do Dánska, soud ji však s ohledem na důvody zrušení napadeného rozhodnutí podrobněji nerekapituloval.
9. Dne 11. 7. 2022 vyzval soud účastníky, aby se nad rámec dosavadních písemných podání vyjádřili k možnému uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
10. Žalovaný ve vyjádření ze dne 14. 7. 2022 uvedl, že v souladu s rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu je nutno desetiletou prekluzivní lhůtu, jejíž běh započal před 1. 1. 2011, posuzovat podle dosavadních právních předpisů, nevyjímaje § 41 s. ř. s., podle kterého tato lhůta po dobu vedení soudního řízení neběží (např. rozsudek ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018-48, nebo ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, a ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021-21). I když si je žalovaný vědom, že je otázka běhu příslušné desetileté prekluzivní lhůty aktuálně posuzována

rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 9 Afs 95/2021), dosud o ní nebylo nijak rozhodnuto. Pokud judikovaný právní názor nebyl překonán, v případech, na něž skutkově dopadá, nelze než postupovat v jeho intencích. K projednávané věci pak konkrétně uvedl, že desetiletá prekluzivní lhůta, jejíž běh započal na počátku roku 2009, neběžela (byla stavena) s ohledem na vedení soudního řízení již po více než 5 a půl roku, přičemž ani aktuálně neběží. Uplynutí této lhůty lze očekávat až v průběhu roku 2024, přičemž určení přesného okamžiku jejího konce závisí od délky nyní vedeného soudního řízení, s jehož pravomocným skončením se zbytek nyní stavěné desetileté prekluzivní lhůty opět rozběhne. Žalovaný uzavřel, že lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 daňového řádu neuplynula.

11. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 18. 7. 2022 odkázala na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 9 Afs 95/2021- 40 (o postoupení věci rozšířenému senátu), a rozsudek zdejšího soudu ze dne 11. 4. 2022, č. j. 55 Af 11/2021-71, dle kterých je desetiletá prekluzivní lhůta podle § 148 odst. 5 daňového řádu lhůtou absolutní. Nemůže být stavena z důvodu zahájení soudního řízení správního podle § 41 s. ř. s., pokud byla soudní řízení zahájena až za účinnosti daňového řádu. Soudní řízení bylo v případě žalobkyně zahájeno dne 23. 1. 2015, tedy za účinnosti daňového řádu. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 4. 9. 2020, došlo v případě žalobkyně k marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

Posouzení věci soudem

12. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přičemž shledal, že se jedná o žalobu věcně projednatelnou.
13. V dalším kroku soud přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). O žalobě rozhodl soud bez jednání, jelikož oba účastníci s tímto postupem výslovně souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud však shledal vadu, k níž byl povinen přihlédnout z moci úřední (viz níže). Po přezkumu napadeného rozhodnutí tedy dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná**.
14. Soud nejprve posuzoval, zda došlo k prekluzi práva vyměřit daně, neboť prekluze je skutečností, ke které je třeba přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*). Následkem prekluze je zánik samotného subjektivního práva, z čehož plyne, že prekludovanému právu nelze poskytovat ochranu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, a ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07).
15. Předmětem sporu se stala otázka, zda soudní řízení, která byla zahájena za účinnosti daňového řádu, zapříčinila dle § 41 s. ř. s. stavění objektivní desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně, která začala běžet před účinností daňového řádu.
16. 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.

17. Podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon 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 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.
18. 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.
19. 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.
20. Judikatura Nejvyššího správního soudu k otázce stavění objektivní prekluzivní 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 bylo zahájeno až za účinnosti daňového řádu, tj. po 1. 1. 2011, není jednotná (viz body 14 až 18 usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 9 Afs 95/2021-46, jímž byla věc postoupena rozšířenému senátu).
21. Judikatura nejprve řešila situace, kdy byla daňovým subjektem podána žaloba ve správním soudnictví před účinností daňového řádu. V rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, Nejvyšší správní soud vysvětlil, že oproti předchozí právní úpravě představuje daňovým řádem stanovená desetiletá objektivní lhůta v § 148 odst. 5 daňového řádu maximální časový limit pro stanovení daně (s určitými výjimkami pro případy vymezené v § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu), jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavět ve smyslu § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu. Působnost § 41 s. ř. s. ve věcech daní s účinností k 1. 1. 2011 zanikla jako důsledek tzv. nepřímé novelizace provedené daňovým řádem. Konstatoval, že „§ 148 odst. 5 daňového řádu, jakožto ustanovení hmotněprávní povahy, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za jeho účinnosti, tedy od 1. 1. 2011. Tento závěr však platí pouze za předpokladu, že příslušné přechodné ustanovení, tj. § 264 odst. 4 daňového řádu, nestanoví jinak. (...) uvedené přechodné ustanovení je obecně

postaveno tak, aby pravidla daňového řádu mohla být využita i pro hmotněprávní lhůty, které začaly běžet před účinností nové právní úpravy, avšak dosud neskončily. Současně však přechodné ustanovení stanoví, že některé právní skutečnosti, resp. jejich účinky mají být posuzovány dle dosavadních předpisů.“ Za nepřijatelný označil výklad, který zpětně neguje dosavadní „klid v běhu“ prekluzivní lhůty a zpětně mění účinky zahájeného soudního řízení tak, že by zahájení soudního řízení nemělo na běh objektivní prekluzivní lhůty žádný vliv. Tento výklad by totiž zpětně změnil postavení daňových subjektů, které zahájily soudní řízení v dobré víře, že tato okolnost nemá na jejich postavení žádný vliv. Z těchto důvodů dospěl k závěru, že přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu je nutné vyložit tak, že „v souladu s jeho větou třetí se účinky soudního řízení zahájeného před účinností daňového řádu posuzují podle dosavadních předpisů, tj. včetně ustanovení § 41 s. ř. s. Mezi právní skutečnosti předpokládané přechodným ustanovením § 264 odst. 4 větou třetí daňového řádu lze nepochybně podřadit i soudní řízení zahájené na základě žaloby. Podání žaloby totiž představuje právní úkon, který je výkonem práva a jako takový je právní skutečností spočívající ve volném chování, s nímž právní norma spojuje vznik určitých právních následků (účinků).“ Závěrem 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 daňového řádu“.

22. V rozsudku ze dne 18. 3. 2014, č. j. 2 Afs 79/2012-49, druhý senát Nejvyššího správního soudu v návaznosti na výše uvedený rozsudek dospěl k závěru, že podle současné právní úpravy v daňovém řádu již ke stavení desetileté objektivní prekluzivní lhůty z důvodu podle § 41 s. ř. s. nedochází, přičemž „toto pravidlo se neuplatní pouze za předpokladu, že řízení před správními soudy bylo zahájeno v době před 1. 1. 2011“.
23. Naopak k odlišnému závěru dospěl třetí senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017-85. V něm konstatoval, že § 148 odst. 5 daňového řádu lze vzhledem k jeho hmotněprávní povaze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které započaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011. Na základě toho uzavřel, že objektivní prekluzivní lhůtu, která započala běžet před 1. 1. 2011, je nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, tzn. včetně § 41 s. ř. s. V tomto rozsudku však Nejvyšší správní soud zcela pominul, že dle rozsudku č. j. 9 Afs 72/2011-218 platí závěr o tom, že hmotněprávní ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu lze aplikovat jen na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za jeho účinnosti, „pouze za předpokladu, že příslušné přechodné ustanovení, tj. § 264 odst. 4 daňového řádu, nestanoví jinak.“ Výkladem přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu se Nejvyšší správní soud nezabýval. Názor vyslovený v rozsudku č. j. 3 Afs 36/2017-85 poté Nejvyšší správní soud následoval v rozsudcích ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018-48, ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021-21, ze dne 3. 2. 2022, č. j. 1 Afs 21/2020-32, a ze dne 24. 2. 2022, č. j. 9 Afs 261/2019-47. Jak ovšem uvedl devátý senát v usnesení č. j. 9 Afs 95/2021-46, ani tyto rozsudky se s přechodným ustanovením § 264 odst. 4 nevypořádaly. Devátý senát Nejvyššího správního soudu vyjádřil přesvědčení, že uvedené rozsudky vyvodily z rozsudku č. j. 9 Afs 72/2011-218 nesprávný závěr, neboť z tohoto rozsudku plyne, že u běhu desetileté objektivní prekluzivní lhůty úprava daňového řádu vylučuje použití § 41 s. ř. s. a pravidlo § 41 s. ř. s. se uplatní pouze v případě, kdy bylo řízení před soudy zahájeno před účinností daňového řádu. Upozornil, že takto interpretoval závěry rozsudku č. j. 9 Afs 72/2011-218 také třetí senát v rozsudcích ze dne 28. 3. 2019, č. j. 3 Afs 18/2018-154, a ze dne 30. 4. 2019,

č. j. 3 Afs 368/2017-194.

24. Soud se plně ztotožňuje s názorem předkládacího senátu vysloveným v usnesení č. j. 9 Afs 95/2021-46 a obdobnými závěry rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 24. 3. 2021, č. j. 65 Af 39/2020-63.
25. Desetiletou objektivní prekluzivní lhůtu, která započala běžet před účinností daňového řádu, je třeba v souladu s jednoznačně znějícím přechodným ustanovením § 264 odst. 4 věty první daňového řádu 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. Výjimku představuje situace, na kterou dopadá § 264 odst. 4 věta druhá daňového řádu, tedy že by soudní řízení bylo zahájeno před účinností daňového řádu. Tato právní skutečnost (tedy zahájení soudního řízení) by měla za následek stavení desetileté objektivní lhůty v souladu s § 41 s. ř. s.
26. Vztahem § 41 s. ř. s. a § 148 daňového řádu se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval již ve výše uvedeném rozsudku č. j. 9 Afs 72/2011-218, v němž 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“.
27. Dle věty první § 264 odst. 4 daňového řádu se má běh lhůty, která počala běžet podle zákona o správě daní a poplatků a v jejímž průběhu nabytí účinnosti 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 považovat i soudní řízení zahájené na základě žaloby. Z přechodného ustanovení tak jasně vyplývá, že účinky zahájení soudního řízení na základě žaloby, která byla podána již po nabytí účinnosti daňového řádu, tj. ode dne 1. 1. 2011, se posuzují dle daňového řádu.
28. Soud připomíná, že nepravá retroaktivita je ve vztahu k běhu a délce lhůty pro stanovení

daně obecně přípustná. K tomu soud odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, v němž Ústavní soud odůvodnil závěr, že ze zásady právní jistoty obecně nelze dovodit zákaz změn zákonné úpravy lhůty pro stanovení daně, jež by se do budoucna dotýkaly běhu a délky lhůty započaté podle původní právní úpravy.

29. V projednávané věci se počátek desetileté lhůty pro vyměření DPH odvíjí dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků od konce příslušného zdaňovacího období (leden roku 2009), lhůta tedy počala plynout dne 1. 2. 2009. Vzhledem k tomu, že všechna soudní řízení (řízení před Krajským soudem v Praze vedené pod sp. zn. 46 Af 5/2015, řízení u Nejvyššího správního soudu vedené pod sp. zn. 5 Afs 314/2016 a řízení před Krajským soudem v Praze vedené pod sp. zn. 55 Af 55/2020) byla zahájena až po nabytí účinnosti daňového řádu, pravidlo o stavení lhůty podle § 41 s. ř. s. se na ně nevztahuje. V souladu s § 148 odst. 5 daňového řádu ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu tedy uplynula maximální objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období leden roku 2009 dnem 31. 1. 2019, a to bez ohledu na probíhající soudní řízení, zahájená až za účinnosti daňového řádu, neboť s ohledem na judikatorní závěry výše uvedené vylučuje úprava § 148 daňového řádu užití § 41 s. ř. s. Jelikož žalovaný k této skutečnosti nepřihlédl a vydal napadené rozhodnutí až poté, kdy již došlo k zániku práva státu na doměření daně v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty, je jeho rozhodnutí nezákonné, a soud byl povinen přihlédnout k této vadě z úřední povinnosti (*ex offo*).
30. Soud se ostatními žalobními body nezabýval, neboť s ohledem na zánik práva doměřit daň by bylo jejich řešení nadbytečné. Ani jejich případná nedůvodnost by totiž nemohla nic změnit na závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí a vzhledem k uplynutí lhůty pro stanovení daně nemá jejich posouzení význam pro další řízení. Lze dodat, že shodný závěr o aplikaci § 148 odst. 5 daňového řádu na případy, kdy lhůta pro stanovení (doměření) daně počala běžet před účinností daňového řádu, zaujal zdejší soud již ve věci vedené pod sp. zn. 55 Af 11/2021.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

31. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že došlo k zániku možnosti daň doměřit a v daňovém řízení nelze dále pokračovat, přistoupil soud dle § 78 odst. 3 s. ř. s. též ke zrušení rozhodnutí - dodatečného platebního výměru. Správcí daně po vrácení věci k novému projednání nezbývá než rozhodnout o zastavení řízení [§ 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu]. Vysloveným právním názorem jsou daňové orgány vázány (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
32. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení společností poskytující daňové poradenství; jde o osobu vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, které podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb.,

o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupkyni žalobkyně náleží odměna za čtyři úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí a příprava zastoupení, sepis žaloby, sepis repliky a podání žalobkyně ze dne 18. 7. 2022) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu, tedy celkem 12 400 Kč. Vedle odměny přísluší zástupkyni žalobkyně též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 1 200 Kč. Jelikož zástupkyně žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě daně ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad, tedy z částky 13 600 Kč, ve výši 2 856 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 19 456 Kč je žalovaný povinen uhradit k rukám zástupkyně žalobkyně (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 64 s. ř. s.) ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 22. července 2022

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu

