



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **REMOEX CZ a.s.**, se sídlem Ocelkova 643/20, Praha 9, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2019, č. j. 15771/19/5300-21442-712243, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 8. 2022, č. j. 15 Af 23/2019-120,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný („stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Městský soud v Praze („městský soud“) zrušil podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002, soudního řádu správního („s. ř. s.“), v záhlaví označené rozhodnutí žalovaného, jakož i prvostupňová rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu („správce daně“) ze dne 21. 3. 2017 (dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty a související penále za zdaňovací období leden až prosinec 2014, leden až červen 2015 a březen 2016), a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Správce daně žalobkyni nepřiznal nárok na odpočet, protože měl za prokázané, že se účastnila transakcí zasažených daňovým podvodem s cílem optimalizace daňové povinnosti a vylákání daňové výhody, o čemž věděla nebo vědět musela.

[2] Mezi stranami je v projednávané věci sporná prekluze lhůty pro stanovení daně.

[3] Městský soud dospěl k závěru, že DPH byla žalobkyni stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty, a proto žalobou napadená rozhodnutí zrušil. Při posouzení otázky prekluze vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56, Sb. NSS 4225/2021 („Česká síť“), NSS uvedl, že *„lhůta stanovená v § 148 odst. 1 daňového řádu je nepochybně lhůtou zákonnou, jedná se o lhůtu hmotněprávní, a není pochyb o tom, že je lhůtou prekluzivní. Pouze v jejím rámci lze zákonem stanoveným způsobem měnit výši daně ve prospěch daňového subjektu, ale i v jeho neprospěch. Uplynutím prekluzivní lhůty právo správce daně i daňového subjektu na stanovení daně, popř. její změnu, zaniká. Zánik práva - prekluze - je důsledkem dvou právních skutečností, jimiž jsou jednak uplynutí času (tj. propadné neboli prekluzivní lhůty), jednak nečinností správce daně nebo daňového subjektu, jež spočívá v neuplatnění práva. K zániku práva uplynutím prekluzivní lhůty dochází přímo ze zákona, a je třeba k němu přihlížet z úřední povinnosti. Uplynutím této lhůty končí daňové řízení v rovině nalézací a správci daně zaniká pravomoc stanovit daň za příslušné zdaňovací období. Zákon pouze připouští výslovně výjimky v § 148 odst. 6 a 7, kdy lze stanovit daň i po uplynutí 10leté lhůty.“*

[4] Z uvedeného dovodil, že § 148 daňového řádu obsahující pravidla běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně (včetně jejího přerušení či stavění) je *lex specialis* ve vztahu k § 33 odst. 1 daňového řádu, resp. že se obecná úprava § 33 nepoužije.

[5] Městský soud uvedl, že obdobné závěry NSS zopakoval také v rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 168/2019-38 („Fitness“), ve kterém navíc uvedl, že *„zákonodárce v § 148 odst. 3 daňového řádu zcela jednoznačně vyjádřil okamžik, od kterého se nový běh prekluzivní lhůty stanovené v odst. 1 citovaného ustanovení odvíjí, přičemž ani samotný jazykový výklad slova dnem nedává prostor pro jiný závěr, než že se tak děje již od konkrétního dne, a nikoli až ode dne následujícího (...) Okamžik, od kterého počíná běh nové lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu, je zde stanoven zcela jednoznačně [srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2016, č. j. 9 Afs 142/2016 – 31 (bod 20), a ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 – 49 (bod 36)]. Je-li tedy prvním úkonem např. skutečnost, že správce daně toho kterého dne v sídle daňového subjektu převezme kontrolované doklady či sepiše protokol o zahájení daňové kontroly – tedy zahájí daňovou kontrolu, jen stěží lze dovozovat, že se tak stalo den následující.“*

[6] V témže rozsudku pak Nejvyšší správní soud zopakoval i závěry dosavadní judikatury, že se na lhůtu pro stanovení daně neaplikuje § 33 odst. 4 daňového řádu a tato lhůta uplyne, byť je posledním dnem sobota, neděle či státní svátek.

[7] V nyní posuzované věci byla daňová kontrola správcem daně zahájena 26. 4. 2016 a napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno 28. 4. 2019. O tom ostatně není mezi stranami sporu. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně počala znovu běžet 26. 4. 2016, tedy v den, kdy byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola, a skončila 26. 4. 2019. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno až 28. 4. 2019, stalo se tak až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, což znamená, že právo správců daně stanovit žalobkyni daň za shora uvedená zdaňovací období zaniklo již před doručením napadeného rozhodnutí.

[8] Městský soud odmítl stěžovatelu argumentaci judikaturou Ústavního soudu, protože na daný případ nedopadá. Oba stěžovatelem zmiňované nálezy Ústavního soudu

pokračování

se totiž týkaly plynutí času u lhůt (hmotněprávních i procesních) v předpisech, které neobsahují speciální úpravu počítání času. Tak tomu však v případě daňového řádu není.

## II. Shrnutí obsahu kasační stížnosti

[9] Stěžovatel napadá rozsudek městského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., pro nesprávné posouzení právní otázky. Je přesvědčen, že dosavadní judikatura NSS v otázce počátku a běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně není správná.

[10] Uvádí, že § 33 daňového řádu je obecným ustanovením upravujícím počítání času, jehož smyslem je stanovit obecný režim pro počítání veškerých lhůt. Podstatou počítání času dle uvedeného ustanovení je to, že den, ve kterém došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, se do této lhůty nezapočítává.

[11] Ustanovení § 148 daňového řádu je odlišné ve formulaci prvního a třetího odstavce. Zatímco formulace prvního odstavce představuje speciální pravidlo vůči obecnému § 33 odst. 1 daňového řádu, protože jednoznačně určuje první den lhůty [*lhůta pro stanovení daně počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde současně byla povinnost podat řádné daňové tvrzení* (zvýrazněno stěžovatelem)], formulace třetího odstavce je odlišná. Podle odstavce třetího, který upravuje přerušování lhůty, běží totiž lhůta pro stanovení daně *znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn* (zvýrazněno stěžovatelem). Jinými slovy ve třetím odstavci nejde o určení prvního dne lhůty, ale o rozhodný den, od něhož je běh dané lhůty odvozován, a proto je nutno na přerušování lhůty pro stanovení daně nutno aplikovat obecné pravidlo stanovené v § 33 daňového řádu.

[12] Se stěžovatelem zastávaným názorem se ztotožnil i Ústavní soud, který v nálezu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, dospěl k závěru, že za obecné pravidlo je považováno to, že lhůta počíná běžet dnem následujícím po dni rozhodném pro její plynutí, čemuž odpovídá i dikce v § 33 odst. 1 daňového řádu. Výjimka z tohoto pravidla, kdy lhůta počíná běžet již dnem rozhodným pro její plynutí, pak musí být zákonodárcem výslovně stanovena, jak je tomu právě u § 148 odst. 1 daňového řádu. Na základě dikce zákona Ústavní soud přistoupil k odlišení obou situací, kdy slovní spojení „ode dne“ značilo nutnost aplikovat obecná pravidla pro počítání času, zatímco slovní spojení „dnem“ značilo výjimku. Uvedené závěry Ústavního soudu lze považovat za všeobecně uznávané právní principy.

[13] Daňová kontrola byla v posuzované věci zahájena 26. 4. 2016, nová tříletá prekluzivní lhůta tak počala plynout podle § 148 odst. 3 daňového řádu dnem následujícím po rozhodném dni, tj. 27. 4. 2016. Vztah speciality a subsidiarity lze konstatovat pouze u § 148 odst. 1 daňového řádu, nikoli u § 148 odst. 3 daňového řádu, jak učinil městský soud.

[14] Stěžovatel rovněž nesouhlasí se závěry rozsudků *Česká síť* a *Fitness*, z nichž vyplývá, že by se § 33 daňového řádu vztahoval pouze na určitý typ lhůt dle daňového řádu, a to na lhůty procesní, nikoli hmotněprávní (viz body 62 až 64 napadeného rozsudku městského soudu). V otázce počítání času není důvod činit rozdíly mezi hmotněprávními a procesními lhůtami, neboť obecná ustanovení, která upravují počítání času a poskytující benefity, jež

spočívají v nezapočítávání dne, ve kterém došlo ke skutečnosti určující počátek v posunutí konce lhůty na nejbližší pracovní den, případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, mají svůj smysl jak u lhůt procesních, tak i u hmotněprávních.

[15] Této problematice se věnoval Ústavní soud v nálezu ze dne 25. 9. 1998, sp. zn. IV.ÚS 365/97: *„Otázka povahy lhůty, tedy otázka, zda jde o lhůtu hmotněprávní či procesní, však v daném případě – kdy je nesporné, že konec lhůty připadl na den 22. 6. 1997, což byla neděle, a dále, že nejbližší následující pracovní den, tj. pondělí dne 23. 6. 1997, byla již předmětná přihláška pohledávky v dispozici krajského obchodního soudu – není významná, a to s ohledem na to, že v našem právním řádu v případech, kdy poslední den lhůty připadne na sobotu, neděli nebo svátek platí v zásadě (pokud ovšem konkrétní právní norma výslovně nestanoví jinak) stejný režim jak pro lhůty procesní povahy, tak pro lhůty hmotněprávní, platí totiž pravidlo, že posledním dnem lhůty se stává nejbližší následující pracovní den“.*

[16] Stejně tak komentář k daňovému řádu uvádí, že: *„Pravidla pro počítání času, zejména pak pravidlo o odsunutí konce lhůty v důsledku soboty, neděle a svátků, jsou univerzální (platná pro všechny lhůty). Tzn. nedopadají pouze na úkony, které mají být učiněny vůči správci daně, ale i na úkony, které mají být v určité lhůtě učiněny ze strany správce daně. Zákon v tomto ohledu tyto dvě kategorie nerozlišuje, čímž se liší od předchozí právní úpravy [...] Pravidla týkající se počítání času, včetně ustanovení o konci běhu lhůty, je nutné aplikovat na veškeré lhůty upravené daňovými zákony, tj. lhůty určené osobám zúčastněným na správě daní, lhůty určené správcům daně, ale i lhůty hmotněprávní zavazující obě strany (lhůta pro stanovení daně podle § 148 či lhůta pro placení daně podle § 160). V opačném případě by totiž pro určitou skupinu lhůt absentovala jakákoli pravidla.“* (ŠIMEK, K. § 33 Počítání času. In: BAXA, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, dostupné v systému ASPI).

[17] Lhůta pro stanovení daně počala v důsledku daňové kontroly znovu běžet 27. 4. 2016, její konec by s ohledem na výše uvedené správně nepřípadl na sobotu 27. 4. 2019, ale na pondělí 29. 4. 2019. Žalobkyni bylo rozhodnutí o odvolání doručeno 28. 4. 2019, a stěžovatel je tak přesvědčen, že v této věci byla daň stanovena pravomocně v prekluzivní lhůtě pro stanovení daně.

[18] Navrhuje napadený rozsudek zrušit a vrátit věc městskému soudu.

[19] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem v tom smyslu, že obecné právní principy počítání času se aplikují jak na lhůty procesní povahy, tak na lhůty hmotněprávní povahy, což jednoznačně judikoval Ústavní soud v jím uvedených nálezech (nález sp. zn.

pokračování

Pl. ÚS 33/97 či nález sp. zn. IV.ÚS 365/97). Ústavní soud však také zdůraznil, že obecné principy počítání času se uplatní pouze v případě, že zákonodárce počítání času neupraví v konkrétním případě jinak.

[23] Článek 50 odst. 1 Ústavy, který Ústavní soud v plenárním nálezu interpretoval, uvádí, že „*prezident republiky má právo vrátit přijatý zákon s výjimkou zákona ústavního, s odůvodněním do patnácti dnů ode dne, kdy mu byl postoupen*“ (zvýrazněno NSS). V této souvislosti Ústavní soud konstatoval, že ani uvedené ustanovení ani jiná ustanovení Ústavy České republiky neobsahují speciální úpravu počítání času, tj. ani úpravu posuzování počátku a ukončení lhůt, a to na rozdíl od ostatních odvětví práva. Právě proto nelze počátek či ukončení shora uvedené 15denní lhůty interpretovat jinak, než v souladu s obecně platnými principy.

[24] Jako příklad odlišného postupu českého zákonodárce následně Ústavní soud uvedl formulaci § 72 odst. 2 zákona o Ústavním soudu, ve znění účinném do 9. 5. 1998, dle něhož platilo, že „*ústavní stížnost lze podat ve lhůtě 60 dnů. Tato lhůta počíná dnem, kdy nabylo právní moci rozhodnutí o posledním prostředku, který zákon k ochraně práva poskytuje (§ 75 odst. 1), a není-li takového prostředku, dnem, kdy došlo ke skutečnosti, která je předmětem ústavní stížnosti*“ (zvýrazněno NSS).

[25] Daňový řád upravuje jak obecnou tak speciální úpravu počítání času. Pravidla počítání času jsou obsažena v § 33 daňového řádu a dále jsou pravidla počítání času upravena speciálně pro lhůtu pro stanovení daně v § 148 daňového řádu. Oproti úpravě § 33, která je zařazena v obecné části daňového řádu, je lhůta pro stanovení daně zařazena do Hlavy IV daňového řádu - *Nalézací řízení*.

[26] Ustanovení § 148 daňového řádu je vůči obecné úpravě počítání času § 33 úpravou speciální, protože stanoví jak základní délku lhůty pro stanovení daně (3 roky), tak její počátek, běh, stavení a přerušování, včetně její maximální možné délky deseti let. Lhůta pro stanovení daně je lhůtou hmotněprávní a propadnou, protože je upravena zákonem tak, že po jejím uplynutí oprávnění státu stanovit daň zaniká, přičemž na její běh mají vliv pouze zcela výjimečné okolnosti zakotvené v § 148 daňového řádu.

[27] V první řadě je možné lhůtu prodloužit. Úkony prodlužující běh lhůty jsou vyjmenovány v § 148 odst. 2 daňového řádu; jejich společným jmenovatelem je podmínka, aby byly učiněny v průběhu základní lhůty, a to konkrétně v posledních 12 měsících lhůty; účinkem těchto úkonů je nastavení lhůty o jeden rok. Dalšími úkony, které jsou způsobilé modifikovat délku lhůty, jsou úkony, které její běh přerušují. Tyto jsou vyjmenovány v § 148 odst. 3 ve spojení s § 87 daňového řádu. Úkony zapříčiní přerušování běhu lhůty a jejich důsledkem je počátek běhu nové lhůty, což znamená, že běží znovu celá tříletá lhůta. Posledním typem úkonů s vlivem na běh lhůty jsou úkony, které její běh staví (§ 148 odst. 4); podstatou stavení lhůty je, že tato neběží po dobu definovanou zákonem. Po dobu stavení lhůty správce daně nemůže v řízení konat s ohledem na vnější vlivy (v zákoně taxativně uvedené) žádné úkony.

[28] S argumentací stěžovatele, který se ze shora uvedené judikatury Ústavního soudu snaží dovodit, že rozhodující pro aplikaci či naopak neaplikaci obecného pravidla počítání

času stanoveného v § 33 daňového řádu, je zda zákonodárce zvolil v § 148 formulaci „dnem“ (viz § 148 odst. 2 d.ř.) či naopak „ode dne“ (viz § 148 odst. 3 d.ř.), souhlasit nelze.

[29] Rozhodující totiž je, zda zákonodárce v § 148 vymezil či nevymezil počátek běhu lhůty pro stanovení daně odlišně od obecné úpravy. Tak tomu je jak v odstavci prvním § 148 (*lhůta pro stanovení daně počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde současně byla povinnost podat řádné daňové tvrzení*), tak v odstavci třetím § 148 (*běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl příslušný úkon učiněn* (zvýrazněno NSS)).

[30] Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s argumentací uvedenou v rozhodnutí *Fitness*, kde NSS dovedl, že zákonodárce v § 148 odst. 3 daňového řádu zcela jednoznačně vyjádřil okamžik, od kterého se nový běh prekluzivní lhůty stanovené v odst. 1 citovaného ustanovení odvíjí, přičemž ani samotný jazykový výklad slova „dnem“ nedává prostor pro jiný závěr, než že běží již od konkrétního dne, a nikoli až ode dne následujícího.

[31] Nyní rozhodující senát se proto shoduje s dosavadními závěry NSS uvedenými v rozsudcích *Česká síť* a *Fitness*, dle kterých je úprava § 148 daňového řádu *lex specialis* ve vztahu k § 33 daňového řádu. Nesouhlas stěžovatele s dalšími zde uvedenými závěry, které se v obecné rovině týkají aplikace § 33 daňového řádu pouze na procesní lhůty stanovené správcem daně, se míjí s rozhodovacími důvody v projednávané věci a NSS se jím proto zabývat nemůže.

[32] Lhůta pro stanovení daně počala v projednávané věci znovu běžet 26. 4. 2016, tedy v den, kdy byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola a skončila v pátek 26. 4. 2019. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno až 28. 4. 2019 (viz doručenká datové zprávy založená ve spisu OFŘ, v části – *rozhodnutí ze dne 17. 4. 2019, č.j. 15771/19/5300-21442-712243 s vyznačením právní moci a doručenkami*), stalo se tak až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, což znamená, že právo stěžovatele stanovit žalobkyni daň za shora uvedená zdaňovací období zaniklo již před doručením napadeného rozhodnutí.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[33] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[34] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyni, která by jinak měla právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 18. ledna 2023

pokračování

JUDr. Barbara Pořízková  
předsedkyně senátu