



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lukáše Hloucha v právní věci žalobce: **JaS Trading, a.s.**, se sídlem Slovácká 665, Mutěnice, zastoupený Mgr. Terezou Ječnou, advokátkou se sídlem Štefánikova 1347, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 12. 2020, č. j. 29 Af 57/2019-102,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Žalobce se žalobu podanou u Krajského soudu v Brně domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2019, č. j. 14967/19/5300-22444-712362. Výrokem I. uvedeného rozhodnutí žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 6. 12. 2017, č. j. 4797557/17/3010-50521-705109, č. j. 4797592/17/3010-50521-705109, č. j. 4797618/17/3010-50521-705109, č. j. 4797647/17/3010-50521-705109, č. j. 4797666/17/3010-50521-705109 a č. j. 4797703/17/3010-50521-705109, jimiž byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období měsíců června až listopadu 2012 a stanoveno příslušné penále. Výrokem II. žalovaný částečně změnil dodatečný platební výměr téhož správce daně ze dne 6. 12. 2017, č. j. 4797391/17/3010-50521-705109, na DPH za zdaňovací

období měsíce května 2012 tak, že žalobci doměřenou daň snížil z částky 10 188 701 Kč na částku 10 063 729 Kč a penále z částky 2 037 740 Kč na částku 2 012 746 Kč a stanovil nově splatnost daně i penále; v ostatním ponechal dodatečný platební výměr beze změny. K doměření daně vedlo odepření některých žalobcem uplatněných odpočtů DPH odůvodněné tím, že předmětná přijatá zdanitelná plnění byla součástí řetězového podvodu na DPH, přičemž žalobce o této skutečnosti přinejmenším měl a mohl vědět.

[2] Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou krajský soud shora uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl. V žalobě žalobce uplatnil řadu námitek týkajících se odepření jím uplatněných nároků na odpočty, tyto námitky však nemají svůj odraz v kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud tedy neshledal důvod tyto námitky ani jejich vypořádání krajským soudem na tomto místě rekapitulovat.

[3] Vzhledem k obsahu kasační stížnosti je relevantní pouze skutečnost, že žalobce v průběhu ústního jednání dne 15. 12. 2020 mimo jiné poukázal na to, že by krajský soud měl posoudit, zda k doměření daně nedošlo po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“). V této souvislosti žalobce konkrétně dodal, že dle spisové dokumentace sice byla daňová kontrola formálně zahájena dne 19. 5. 2015, prvním kontrolním úkonem patrným ze spisu je však až výzva ze dne 1. 12. 2016, dle žalobce tedy není zřejmé, zda byla daňová kontrola fakticky zahájena před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

[4] Krajský soud se otázkou prekluze práva daňových orgánů na stanovení daně zabýval a dospěl k závěru, že daň byla pravomocně stanovena před uplynutím lhůty pro její stanovení. Konstatoval, že v případě prvního z posuzovaných zdaňovacích období, tedy května 2012, počala tříletá lhůta ke stanovení daně plynout dne 25. 6. 2012 a uplynula by tak dne 25. 6. 2015. Správce daně zahájil u žalobce dne 19. 5. 2015 daňovou kontrolu, přičemž již při zahájení daňové kontroly žalobce vyzval k předložení evidencí pro daňové účely a dalších dokladů ke kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Dne 4. 6. 2015 pak správce daně vydal výzvu k předložení konkrétních dokladů. Následovala komunikace mezi žalobcem a správcem daně ohledně uvedené výzvy a poté další úkony správce daně. Vzhledem k uvedenému krajský soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, podle něhož po zahájení daňové kontroly učinil správce daně první úkon vůči žalobci až dne 1. 12. 2016; nejednalo se tedy o pouhé formální zahájení daňové kontroly. Zahájením daňové kontroly tedy v posuzovaném případě došlo dle § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení běhu tříleté prekluzivní lhůty, která proto mohla skončit nejdříve dne 19. 5. 2018. Dodatečné platební výměry byly žalobci doručeny dne 13. 12. 2017, přičemž tento úkon správce daně prodloužil dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu lhůtu pro stanovení daně o 1 rok, tj. do 19. 5. 2019. K pravomocnému stanovení daně došlo dne 9. 5. 2019, tedy v zákonem stanovené lhůtě.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítá pouze to, že krajský soud nesprávně posoudil otázku uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. V kasační argumentaci na rozdíl od argumentace žalobní nevycházel z toho, že zahájení daňové kontroly dne 19. 5. 2015 bylo pouze formální, provedl však

pokračování

výpočty běhu lhůt pro stanovení daně za zdaňovací období května, června, srpna, září a října 2012, v nichž s odkazem na § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu zohlednil stavení této lhůty po dobu vyřizování žádostí o mezinárodní spolupráci při správě daní vydaných správcem daně v průběhu daňové kontroly. Na základě uvedených výpočtů stěžovatel dospěl k závěru, že ke stanovení daně za uvedená zdaňovací období došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty.

[6] Stěžovatel připustil, že dne 19. 5. 2015 byla ve vztahu k posuzovaným daňovým povinnostem zahájena daňová kontrola, čímž počala znovu běžet tříletá lhůta, jejíž konec dle stěžovatele připadal na 19. 5. 2018. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období května a června 2012 dle stěžovatele uplynula dne 29. 2. 2019, neboť s ohledem na vyřizování zmiňovaných žádostí o mezinárodní spolupráci neběžela po dobu 277 dnů. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období srpna, září a října 2012 dle stěžovatele uplynula dne 8. 5. 2019, neboť s ohledem na vyřizování zmiňovaných žádostí o mezinárodní spolupráci neběžela po dobu 354 dnů. Vzhledem k tomu, že dodatečné platební výměry na daň za všechna uvedená zdaňovací období byly vydány (správně doručeny – pozn. NSS) dne 13. 12. 2017, tedy déle než dvanáct měsíců před uplynutím uvedených lhůt, nedošlo dle stěžovatele k prodloužení těchto lhůt pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. K pravomocnému stanovení daně za uvedená zdaňovací období došlo rozhodnutím žalovaného až dne 9. 5. 2019, tedy po uplynutí výše uvedených stěžovatelem vypočtených lhůt.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že stěžovatel dovozuje stavení lhůt pro stanovení daně z § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, který však nabyl účinnosti [původně jako § 148 odst. 4 písm. e) daňového řádu] dne 1. 1. 2014, tedy až poté, co započal běh lhůt pro stanovení daně za posuzovaná zdaňovací období. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, publ. pod č. 3677/2018 Sb. NSS (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz), žalovaný uvádí, že dané ustanovení nelze aplikovat zpětně v případech, kdy běh lhůty pro stanovení daně započal před nabytím jeho účinnosti. Ke stavení daných lhůt v době vyřizování žádostí o mezinárodní spolupráci tedy dle žalovaného v posuzovaném případě nedocházelo. Žalovaný uzavřel, že prekluzivní lhůty ve vztahu k DPH za posuzovaná zdaňovací období začaly běžet v průběhu roku 2012, přičemž v důsledku zahájení daňové kontroly dne 19. 5. 2015 začaly v souladu s § 148 odst. 3 ve spojení s § 33 odst. 1 daňového řádu běžet opětovně od 20. 5. 2015, jejich konec by tedy připadal na neděli dne 20. 5. 2018, v souladu s § 33 odst. 4 daňového řádu proto lhůta končila v pondělí dne 21. 5. 2018. Dodatečné platební výměry byly vydány dne 13. 12. 2017, tedy méně než dvanáct měsíců před uplynutím uvedené lhůty, lhůta proto byla prodloužena o rok a její konec připadal na 21. 5. 2019. Žalobou napadené rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno dne 9. 5. 2019, tedy před uplynutím dané lhůty. Žalovaný dále zdůraznil, že se krajský soud otázkou prekluze zabýval dostatečně, přičemž se vyjádřil k tvrzením uplatněným stěžovatelem v řízení o žalobě; argumentaci týkající se stavení lhůty stěžovatel neuplatnil, krajskému soudu tedy nelze vytýkat, že se touto otázkou výslovně nezabýval. Pro úplnost žalovaný dodal, že stěžovatel při posouzení prekluze nezohlednil pravidla počítání času vyplývající z § 33 odst. 1 a 4 daňového řádu, přičemž při jejich zohlednění nelze ani v případě, kdy by došlo ke stavení lhůt po dobu vyřizování

žádostí o mezinárodní spolupráci, dospět k závěru, že by k pravomocnému stanovení daně za zdaňovací období srpna, září a října 2012 došlo po uplynutí prekluzivní lhůty.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[9] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatel podanou kasační stížnost založil toliko na argumentaci, podle níž došlo napadeným rozhodnutím žalovaného k pravomocnému stanovení daně za zdaňovací období května, června, srpna, září a října 2012 až po uplynutí lhůt pro stanovení daně. Vychází přitom z předpokladu, že v uvedených případech došlo ke stavení lhůt dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015. Vzhledem k tomu, že lhůta pro stanovení daně je lhůtou prekluzivní, přičemž k prekluzi je soud povinen přihlédnout i bez námítky z úřední povinnosti, přezkoumal Nejvyšší správní soud sporný závěr krajského soudu v plném rozsahu ve vztahu ke všem posuzovaným zdaňovacím obdobím, přičemž zohlednil i námítky, které stěžovatel poprvé vznesl až v kasační stížnosti, byť by jinak byly podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné.

[11] Dle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň 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.

[12] Dle § 101 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v posuzovaných zdaňovacích obdobích (dále jen „zákon o DPH“), byl plátce povinen podat daňové přiznání do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. Vlastní daňová povinnost byla splatná v téže lhůtě, s výjimkou daně vyměřované v souvislosti s dovozem zboží podle § 20 zákona o DPH, u kterého byla splatnost daně stanovena celními předpisy.

[13] Dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.

[14] Dle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

pokračování

[15] Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, v relevantním znění, bylo s účinností od 1. 1. 2014 do § 148 odst. 4 daňového řádu nově vloženo písmeno e), podle něhož lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci. S účinností ode dne 1. 1. 2015 byla uvedená právní úprava zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, přesunuta do § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

[16] Dle § 33 odst. 1 daňového řádu lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Není-li takový den v měsíci, případně poslední den lhůty na jeho poslední den.

[17] Dle § 33 odst. 4 daňového řádu, případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den.

[18] Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, v posuzovaném případě je sporné především to, zda má být na běh lhůt pro stanovení daně uplatněn § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015, resp. § 148 odst. 4 písm. e) daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2014.

[19] Posouzením časové působnosti tohoto ustanovení se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, na který odkázal již žalovaný. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb. neobsahuje přechodné ustanovení týkající se běhu již započaté lhůty pro stanovení daně. V dané souvislosti Nejvyšší správní soud zdůraznil obecnou platnost principu zákazu retroaktivity právních norem a dodal, že principy právního státu vyžadují u každého možného případu retroaktivity jeho výslovné zákonné vyjádření s cílem vyloučit možnost retroaktivní aplikace zákona a zároveň vyžadují v zákoně vyřešit s retroaktivitou spjaté důsledky tak, aby nabytá práva byla řádně chráněna. Režim novelou dotčených právních vztahů vzniklých před jejím vstupem v účinnost by měla upravovat především přechodná ustanovení. O retroaktivitě lze přitom uvažovat i v případě prekluzivní lhůty pro stanovení daně: *„Zákonem stanovená pravidla běhu a délky prekluzivní lhůty, včetně stanovení okamžiku jejího zániku, jsou pro daňový subjekt velmi důležitá. Měla by mu především umožnit předvídat, kdy dojde k uplynutí prekluzivní lhůty. Daňový subjekt v době vzniku daňové povinnosti přirozeně nemůže vědět, kdy přesně se tak stane, neboť tento okamžik se odvíjí od budoucích právních skutečností, které zpravidla nemůže ovlivnit (např. zahájení daňové kontroly). Může však jednat v důvěře, že k jeho určení dojde v souladu s předem danými pravidly, a bude tak schopen přizpůsobit jim i své jednání.“* Nejvyšší správní soud s odkazem na judikaturu Ústavního soudu připustil, že zákonodárce může při úpravě běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně využít nepravé retroaktivity, v takovém případě však musí daná právní úprava takové časové účinky výslovně upravit. V zákonném opatření Senátu č. 344/2013 Sb. však zákonodárce pravidla týkající se aplikace tohoto právního předpisu ve vztahu k hmotněprávní prekluzivní lhůtě a jejímu běhu neupravil. Dále Nejvyšší správní soud uvedl:

„Jak bylo výše uvedeno, prekluzivní lhůta upravená v § 148 daňového řádu [včetně § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu] má hmotněprávní charakter; prodlužuje dobu trvání práva státu daň vyměřit a tedy i trvání povinnosti daňového subjektu daň odvést. Rozhodnutí, zda k takovému prodloužení dojde a v jakém rozsahu, přitom závisí pouze na správci daně. Záleží pouze na něm, zda, kdy a v jaké míře institut mezinárodního dožádání využije. Sama skutečnost, že prekluzivní lhůta v důsledku odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci neběží, nevylučuje využití dalších nástrojů správcem daně směřujících ke zjištění daňové povinnosti. To znamená, že i v případě, že prekluzivní lhůta v důsledku odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci neběží, správce daně může činit jiné procesní úkony (odesílat žádosti o mezinárodní spolupráci jiným členským státům, zahájit daňovou kontrolu, provést místní šetření atd.). Ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) tedy působí převážně v neprospěch daňového subjektu. Má pro daňový subjekt negativní důsledky, které se projevují v jeho sféře zejména tím, že oddalují zánik daňové povinnosti nad rámec původně předpokládaného okamžiku, a to v důsledku procesních úkonů na straně správce daně, se kterými dosavadní právní předpisy nespojovaly žádné právní účinky.

Na základě shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že na běh (hmotněprávní) prekluzivní lhůty započaté před nabytím účinnosti zákonného opatření Senátu nelze novou právní úpravu, která by šla k tíži daňového subjektu, aplikovat (čl. 1 odst. 1 Ústavy). Na běh a délku prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 daňového řádu se proto použijí dosavadní právní předpisy, tj. § 148 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2013. Odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci v období po 1. 1. 2014 (bez ohledu na to, zda v rámci probíhající daňové kontroly či v rámci vyhledávací činnosti, anebo v souvislosti s jinými postupy správce daně) nelze v dané věci považovat za právně relevantní skutečnost pro stavení, a v konečném důsledku prodloužení prekluzivní lhůty.

Opačný výklad by měl za následek narušení legitimního očekávání na straně daňových subjektů, které v době vzniku daňové povinnosti mohly předvídat, kdy a na základě jakých skutečností právo státu vyměřit daň zanikne, resp. kdy uplyne prekluzivní lhůta ke stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, i to, zda a kdy budou ukončeny procesní úkony správce daně, které směřovaly k vyměření této daně (tj. včetně úkonů v rámci probíhající daňové kontroly, mezinárodního dožádání, vyhledávací činnosti či jiných postupů správce daně, anebo v rámci řízení jím vedených).

Pokud by zákonodárce zamýšlel jiné řešení, které by mohlo případně negativně ovlivnit hmotněprávní postavení daňového subjektu, mohl tak výslovně učinit v přechodných ustanoveních a tento postup řádně odůvodnit. K daňovým povinnostem, resp. základním principům daňového práva (a veřejného práva obecně), je nutno poukázat zejména na princip zákonnosti, princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace. Pokud tedy zákonodárce výslovně neuvedl požadavek na aplikaci § 148 odst. 4 písm. f) i ve vztahu k prekluzivní lhůtě započaté za účinnosti dosavadní právní úpravy, nelze výklad jdoucí k tíži daňového subjektu dovodit rozhodovací činností soudu.“

[20] Na citované závěry navázal Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 18. 4. 2019, č. j. 9 Afs 446/2017-33, a ze dne 28. 8. 2019, č. j. 8 Afs 282/2017-44, na které rovněž upozorňoval již žalovaný. V druhém z uvedených rozsudků Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v případě přímých daní, na které dopadala zvláštní právní úprava, žádost o mezinárodní spolupráci staví prekluzivní lhůtu ke stanovení daně, a to dokonce

pokračování

i v případě, že tato lhůta započala běžet před účinností daňového řádu (tj. před 1. 1. 2011). Ve vztahu k daním nepřímým, mezi něž patří také DPH, však Nejvyšší správní soud i v tomto rozsudku potvrdil závěry výše citovaného rozsudku ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39.

[21] Nejvyšší správní soud dodává, že i kdyby v nyní posuzovaném případě byla nová právní úprava pro stěžovatele v konečném důsledku příznivější, jak uvádí, nelze z této skutečnosti dovozovat, že by měla být v tomto konkrétním případě použita. Povinnost použít pozdější hmotněprávní úpravu, je-li pro pachatele příznivější, platí dle čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod při posuzování trestnosti činu, který má povahu trestného činu, přestupku či jiného deliktu trestněprávní povahy v širším slova smyslu, a při ukládání trestu za takový čin, na samotné stanovení daňové povinnosti však tento princip retroaktivity ve prospěch „pachatele“ rozhodně nedopadá. Je pravdou, že podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, publ. pod č. 3348/2016 Sb. NSS, má povahu takové trestněprávní sankce v širším slova smyslu i daňové penále, a proto je na něj třeba použít i pozdější právní úpravu, je-li pro daňový subjekt příznivější. Rozšířený senát se ovšem zabýval případem, kdy pro daňový subjekt byla příznivější skutečně samotná pozdější právní úprava penále [dle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu oproti předchozí právní úpravě dle § 37b odst. 1 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], jeho závěry však nedopadají na nynější situaci, kdy pozdější právní úprava běhu prekluzivní lhůty, která je dle tvrzení stěžovatele pro něj příznivější, se týká pouze stanovení samotné daně, nikoliv penále, které je dle § 251 odst. 1 daňového řádu pouze zákonným důsledkem doměření daně. V daném případě je tedy naopak na místě upřednostnit principy zákonnosti, právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace, z nichž vychází také výše citovaná judikatura a které dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu musí platit i v případě, kdy by působily v neprospěch daňového subjektu. Nelze tedy než uzavřít, že § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015, se na nyní posuzovanou věc neuplatní.

[22] Nejvyšší správní soud ve světle shora uvedených závěrů posoudil běh lhůty pro stanovení DPH za předmětná zdaňovací období, přičemž dospěl ke stejným závěrům, jako krajský soud. V posuzovaném případě je předmětem sporu DPH za zdaňovací období měsíců května až listopadu 2012, tříletá lhůta pro stanovení sporné daně tedy začala pro první z těchto zdaňovacích období běžet od 25. 6. 2012, kdy uplynula lhůta pro podání daňového přiznání k DPH za toto zdaňovací období května 2012. Žádná z prekluzivních lhůt za uvedená zdaňovací období tedy neuběhla před zahájením daňové kontroly, k němuž došlo dne 19. 5. 2015. V této souvislosti lze dodat, že ze spisové dokumentace nevyplývá, že by zahájení daňové kontroly bylo toliko formálním úkonem směřujícím k účelovému prodloužení lhůt pro stanovení daně, jak stěžovatel tvrdil v řízení o žalobě. Správce daně začal bezprostředně po zahájení daňové kontroly shromažďovat relevantní podklady, a to mj. i od stěžovatele. Zahájením daňové kontroly tedy došlo dle § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení běhu lhůt, které od tohoto dne (tj. od 19. 5. 2015) běžely znovu, přičemž jejich konec připadal na 19. 5. 2018. Následně byly stěžovateli dne 13. 12. 2017 (tedy méně než 12 měsíců před uplynutím lhůt pro stanovení daně) doručeny shora uvedené dodatečné platební výměry, čímž došlo dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůt o 1 rok, tedy do 19. 5. 2019. Napadené rozhodnutí žalovaného, jímž byla stěžovateli pravomocně stanovena sporná daň, bylo stěžovateli doručeno dne 9. 5. 2019, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty.

[23] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že žalovanému nelze přisvědčit, tvrdí-li, že je při počítání běhu dané lhůty zapotřebí uplatnit obecná pravidla obsažená v § 33 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56, publ. pod č. 4225/2021 Sb. NSS, dospěl k závěru, že § 148 odst. 3 daňového řádu představuje zvláštní úpravu k § 33 tohoto zákona. Den, jímž dle § 148 odst. 3 daňového řádu počíná nový běh tříleté lhůty, je v zákoně stanoven zcela jednoznačně, tedy děje se tak ode dne, kdy byl příslušný úkon učiněn, tj. v tomto případě zahájena daňová kontrola, § 33 odst. 1 daňového řádu se tedy nepoužije. Stejně tak se v případě uplynutí hmotněprávní lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu neaplikuje § 33 odst. 4 daňového řádu. Uvedené závěry potvrdil Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 168/2019-38.

IV.

Závěr a náklady řízení

[24] Vzhledem k uvedenému Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[25] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 3. března 2023

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu