



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **JUDr. K. T.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2022, č. j. 30 Af 68/2020-65,

t a k t o:

- I. V řízení **se pokračuje**.
- II. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28.3.2022, č. j. 30 Af 68/2020-65, **se ruší**.
- III. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2020, č. j. 40070/20/5300-21443-702551, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- IV. Žalobkyni **se náhrada nákladů soudních řízení nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í:

[1] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) se kasační stížností domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. 40070/20/5300-21443-702551, ze dne 27. 10. 2020, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 22. 4. 2020, č. j. 1875253/20/3012-51525-711709, kterým byla stěžovatelce na základě podaného dodatečného daňového přiznání vyměřena daň z přidané

hodnoty za zdaňovací období červenec 2008 ve výši 0 Kč (stěžovatelce nebyl vrácen nárokovaný odpočet DPH uplatněný v dodatečném daňovém přiznání).

[2] Finanční úřad v Ivančicích rozhodnutím ze dne 21. 9. 2011, čj. 51667/11/294971701226, vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období červenec 2008 ve výši nadměrného odpočtu 9 017 965 Kč, čímž snížil původně vyměřený odpočet o částku 950 000 Kč, jelikož neuznal nárok na odpočet DPH z přijatého dokladu - faktura č. 038/2008 za dodávku dřevěných plastik od společnosti EDHESSA, s. r. o. Dne 16. 1. 2017 učinila stěžovatelka podání, v němž požadovala za období červenec 2008 nadměrný odpočet DPH ve výši 950 000 Kč. Správce daně řízení zastavil, neboť dospěl k závěru, že podání dle obsahu nelze považovat za dodatečně daňové přiznání, resp. bylo podáno po lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání. Toto rozhodnutí potvrdil jak žalovaný, tak krajský soud rozsudkem ze dne 28. 2. 2019, č. j. 30 Af 76/2017-52; Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 24. 10. 2019, č. j. 4 Afs 118/2019-60, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, přičemž konstatoval, že podání je třeba posuzovat dle obsahu, materiálně se tedy o dodatečné daňové přiznání jednalo.

[3] Správce daně následně přistoupil k prověření skutečností v dodatečném daňovém přiznání a dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že mezi ní a jejím dodavatelem došlo k dodání zboží (dřevěné plastiky) ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty, tedy k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem; správce daně platebním výměrem ze dne 27. 10. 2020, čj. 40070/20/5300-21443-702551, potvrdil dříve stanovenou daň (vyměřil daň ve výši 0).

[4] **V žalobě** stěžovatelka argumentovala především uplynutím objektivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 daňového řádu a dále pochybením správních orgánů při zjišťování skutkového stavu, když nebyly provedeny důkazy z trestní věci a vadně byly posouzeny smlouvy mezi stěžovatelkou a M. M. Stěžovatelka dále polemizuje se závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017-85, a nesouhlasí s výkladem k objektivní lhůtě pro stanovení daně, která započala běžet 31. 7. 2008; tvrdí, že působnost § 41 s. ř. s., podle kterého se lhůta během soudního řízení přerušuje, zanikla s účinností zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a jeho působnost po tomto datu by musela být výslovně uvedena v přechodných ustanoveních k § 148 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatelka odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, č. 4056/2020 Sb. NSS; ze dne 28. 8. 2019, č. j. 8 Afs 282/2017-44, ze dne 31. 5. 2012, čj. 9 Afs 72/2011-218, ze dne 4. 9. 2012, č. j. 2 Afs 33/2012-33, z nichž dovozuje, že zanikla-li působnost § 41 s. ř. s. ve věcech daní k 1. 1. 2011, nemohou jeho aplikaci vyvolat správní žaloby, které byly podány po tomto datu. Dále stěžovatelka tvrdila, že daň nebyla zjištěna správně, jak presumuje daňový řád, tvrdí, že navrhovala k odstranění pochybností finančního úřadu provést důkazy z trestního spisu sp. zn. 52 T 8/2010, a to zejména ke zpochybnění důvěryhodnosti svědků F. a L., přičemž tyto důkazy nebyly provedeny.

[5] **Krajský soud** námitku stěžovatelky, že uplynula objektivní lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 5 daňového řádu) ke dni 25. 8. 2018, zatímco platební výměr vydal finanční úřad až 22. 4. 2020 a napadené rozhodnutí vydal žalovaný dne 27. 10. 2020, označil s odkazem na svůj dřívější rozsudek a aktuální judikaturu NSS, na kterou odkázal, za bezpředmětnou.

pokračování

V napadeném rozsudku uvedl, že stěžovatelka svou argumentaci staví zejména na rozsáhlých citacích dřívější judikatury NSS, která byla časem precizována s jednoznačným závěrem, že započala-li objektivní lhůta pro stanovení daně běžet před 1. 1. 2011, dopadá na ni stavení lhůty podle § 41 s. ř. s. zahájeným soudním řízením, ať již bylo zahájeno před či po datu účinnosti daňového řádu. Vycházel přitom zejména z rozsudku NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021-21, dle kterého (bod 19), „*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.*“ Co se týče druhé námitky a sporného plnění, krajský soud odkázal na řízení před orgány daňové správy, které potvrdily též soudy. Z jejich rozhodnutí plyne, že tvrzená transakce se nemohla uskutečnit tak, jak stěžovatelka tvrdila, nedošlo k přechodu vlastnického práva na stěžovatelku; poukázal na to, že stěžovatelka nadto neuvedla, v čem neměli svědci pravdu nebo co si vymysleli, pouze obecně zpochybňuje jejich věrohodnost, což samo o sobě nemůže zvrátit závěry dříve učiněné. Ve vztahu k dohodě o uznání vlastnictví a kupní smlouvě s M. M. soud vyjádřil významné pochybnosti o jejich věrohodnosti, neboť tyto listiny neexistovaly ke dni podání dodatečného daňového přiznání, stěžovatelka je doložila až 16 měsíců poté; navíc dokládají prodej dřevěných plastik jejich tvůrci, ačkoli pro posouzení je klíčová transakce mezi stěžovatelkou a společností EDHESSA. V některých společnostech předmětné transakce jako jednatel figuroval manžel stěžovatelky.

[6] **V kasační stížnosti** se stěžovatelka neztotožňuje s posouzením běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně krajským soudem; tvrdí, že došlo k prekluzi práva daň vyměřit. Obsáhle cituje z napadeného rozsudku a v bodu 6 kasační stížnosti uvádí, že označení rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 30/2021, ze dne 9. 8. 2021 jako sjednocujícího právní posouzení této otázky je třeba označit minimálně za odvážné. Jedná se o nepochopení či spíše cílenou dezinterpretaci výkladu nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015 sp. zn. Pl. ÚS 18/14 k přechodnému ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, z něhož stěžovatelka následně obsáhle (v rozsahu 5 stran textu) cituje. Na str. 8 kasační stížnosti pak stěžovatelka uvádí, že shledává-li Ústavní soud přípustnou aplikaci § 148 odst. 2 daňového řádu, modifikujícího ve prospěch správce daně hmotněprávní lhůtu pro stanovení daně dle předchozí právní úpravy, musí to nutně platit i pro aplikaci § 148 odst. 5 daňového řádu modifikujícího naopak ve prospěch daňových subjektů hmotněprávní lhůtu pro stanovení daně dle přechozí právní úpravy. Právní závěry uvedené v napadeném rozsudku jsou vůči stěžovatelce zjevně diskriminační. Poznává, že napadený rozsudek byl vydán až po více než deseti letech od účinnosti daňového řádu. Dále stěžovatelka cituje z rozsudku NSS č.j. 4 Afs 30/2021-21, ze dne 9. 8. 2021, který není souladný z výše citovaným nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14. Stěžovatelka závěrem požaduje, aby kasační stížnost byla předložena k rozhodnutí rozšířenému senátu NSS.

[7] Stěžovatelka dále tvrdí, co se týče hmotněprávního posouzení nároku na odpočet, že odůvodnění rozsudku stojí na spekulacích soudu o nedostatku důvěryhodnosti právně jednajících stran a nikoli na posouzení povinnosti správce daně ke zjištění skutkového stavu v duchu zásady materiální pravdy. Uvádí základní zásady daňového řízení a další ustanovení související s povinností správce daně. Následně opakuje svou argumentaci z žaloby týkající

se použití důkazních prostředků z trestního spisu v souvislosti s výpovědí svědka G. F. a M. L., jejichž nedůvěryhodnost v trestním řízení byla důvodem podání dodatečného daňového přiznání.

[8] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti zrekapituloval průběh daňového a soudních řízení, odkázal na svoji argumentaci týkající se běhu prekluzivní lhůty v žalobě, souhlasí se závěrem krajského soudu v napadeném rozsudku, že ke stavení běhu desetileté objektivní prekluzivní lhůty dochází dle § 41 s. ř. s. i z důvodu soudních řízení zahájených po nabytí účinnosti daňového řádu, neboť klíčovou okolností pro posouzení stavení běhu desetileté objektivní prekluzivní lhůty dle § 41 s. ř. s. je okamžik, kdy začala tato lhůta běžet, nikoli okamžik zahájení soudního řízení správního; desetileté objektivní prekluzivní lhůty, které započaly běžet před 1. 1. 2011, je nutno posuzovat v průběhu celého jejich běhu podle dosavadních právních předpisů, tj. včetně aplikace § 41 s. ř. s. V nyní řešeném případě tak lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2008 do doby vydání rozhodnutí o odvolání neuplynula. Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[9] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlídnout ex officio (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu nemůže obstát.

[10] Nejvyšší správní soud předně musí konstatovat, že argumentace stěžovatelky v kasační stížnosti je značně rozporná. Stěžovatelka na jednu stranu tvrdí, že došlo k prekluzi práva daň za zdaňovací období červenec 2008, kterou v dodatečném daňovém přiznání uvedla, vyměřit, na straně druhé tvrdí, že správce daně při vyměření daně neprovedl řádné dokazování a nedostatečně zjistil skutkový stav. Jinými slovy, tvrdí, že daň již vyměřit nelze, na stranu druhou tvrdí, že při vyměření (prekludované) daně správce daně řádně neprovedl dokazování.

[11] Ze spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že původně byl stěžovatelce za zdaňovací období červenec 2008 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 9 967 965 Kč, a to platebním výměrem ze dne 12. 12. 2008, č. j. 226555/08/290912706384, vydaným tehdy věcně a místně příslušným Finančním úřadem Brno III. Posléze nově místně příslušný Finanční úřad v Ivančicích rozhodnutím ze dne 21. 12. 2010, č. j. 40081/10/294970700870, nařídil z úřední povinnosti obnovu řízení ve věci vyměření předmětné daně, a to v rozsahu zdanitelného plnění „dodávka dřevěných plastik“ od dodavatele EDHESSA s. r. o. Daň z přidané hodnoty vyplývající z tohoto plnění byla na základě souvisejícího daňového dokladu č. 038/2008 ve výši 950 000 Kč.

[12] Rozhodnutím č. j. 51667/11/294971701226, ze dne 21. 9. 2011 vydaným v obnoveném řízení vyměřil Finanční úřad v Ivančicích stěžovatelce nadměrný odpočet ve výši 9 017 965 Kč, čímž snížil původně vyměřený nadměrný odpočet o sporné plnění, tedy o částku 950 000 Kč. Dodavatelská společnost EDHESSA totiž neměla k plastikám vlastnické právo, tudíž se zdanitelné plnění nemohlo uskutečnit tak, jak bylo deklarováno na příslušném daňovém dokladu. Žalovaný podané odvolání zamítl.

pokračování

[13] Následně byla podána žaloba ke Krajskému soudu v Brně, který svým rozsudkem č. j. 29 Af 84/2012-124, ze dne 27. 11. 2014 žalobu zamítl; Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost stěžovatelky rozsudkem č. j. 10 Afs 25/2015-75, ze dne 26. 11. 2015; Ústavní soud usnesením ze dne 3. 11. 2016, sp. zn. IV. ÚS 668/16, odmítl ústavní stížnost stěžovatelky jako neodůvodněnou. Hmotněprávní závěry správce daně, resp. žalovaného vyslovené v rámci obnoveného řízení tedy potvrdil jak krajský soud, tak Nejvyšší správní soud.

[14] Stěžovatelka následně dne 16. 1. 2017 podala dodatečné daňové přiznání (s datem zjištění důvodu k jeho podání 1. 12. 2016); v něm se opětovně domáhala vrácení odpočtu daně uplatněného na základě daňového dokladu č. 038/2008 za dodávku dřevěných plastik od společnosti EDHESSA ve výši 950 000 Kč, protože podle jejího názoru svědci v obnoveném řízení nemluvili pravdu. Prvostupňový správce daně zahájil postup k odstranění pochybností vydáním příslušné výzvy; s ohledem na to, že ve věci bylo již jednou rozhodnuto, vycházely pochybnosti správce daně z nutnosti prověření existence nových skutečností, které by nasvědčovaly tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši, a zjištění, zda se nejedná pouze o námitky směřující do hodnocení důkazů správcem daně již provedených. Důkazní prostředky, které stěžovatelka předložila v rámci tohoto daňového řízení, nebyly osvědčeny jako důkazy, které by vedly ke změně závěru prvostupňového správce daně potvrzeného odvolacím orgánem a správními soudy. Dne 22. 4. 2020 vydal správce daně dodatečný platební výměr, proti němuž bylo podáno odvolání, které žalovaný rozhodnutím č. j. 40070/20/5300-21443-702551, ze dne 27. 10. 2020 zamítl.

[15] Nejvyšší správní soud při projednávání věci zjistil, že usnesením ze dne 24. 3. 2022, č. j. 9 Afs 95/2021-40, byla jeho rozšířenému senátu postoupena věc týkající se posouzení časové působnosti § 148 odst. 5 daňového řádu a § 41 s. ř. s. Předkládající devátý senát dal rozšířenému senátu tohoto soudu k posouzení, zda se *„desetiletá objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně, která započala běžet za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, staví dle § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, z důvodu soudního řízení, které bylo zahájeno až za účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, nebo zda se v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu má na její běh plně užít jeho § 148 odst. 5, který stavení daně lhůty vylučuje“*. Devátý senát Nejvyššího správního soudu dospěl k právnímu názoru, že desetiletou prekluzivní lhůtu, byť započala běžet za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je třeba posuzovat podle § 148 odst. 5 daňového řádu, dle kterého se jedná o lhůtu absolutní, jež nemůže být stavena podle § 41 s. ř. s. z důvodu zahájení soudního řízení správního, pokud byla soudní řízení zahájena až za účinnosti daňového řádu. Jelikož se závěr devátého senátu odlišuje od závěru vyplývajícího z některých dřívějších rozsudků Nejvyššího správního soudu, na které odkazoval rovněž stěžovatel, dle nichž není pro určení rozhodné úpravy stavení daně lhůty podstatný okamžik zahájení soudního řízení, ale počátek běhu samotné desetileté prekluzivní lhůty, postoupil devátý senát věc rozšířenému senátu.

[16] Jelikož i v nyní posuzované věci je předmětem posouzení aplikace § 41 s. ř. s. v řízení zahájeném po účinnosti daňového řádu, Nejvyšší správní soud podle § 48 odst. 3 písm. d) ve spojení s § 120 s. ř. s. usnesením ze dne 23. 10. 2023, č. j. 5 Afs 103/2022-43, řízení o kasační stížnosti přerušil.

[17] Vzhledem k tomu, že rozšířený senát o otázce předložené mu usnesením ze dne 24. 3. 2022, č. j. 9 Afs 95/2021-40, rozhodl, odpadl důvod, pro který bylo řízení přerušeno; Nejvyšší správní soud proto rozhodl o tom, že v řízení se pokračuje (§ 48 odst. 6 s. ř. s.).

[18] Rozšířený senát v rozsudku ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, dospěl k závěru, že pokud se v souvislosti se stanovením daně vede před soudem ve správním soudnictví řízení, které bylo zahájeno po 31. 12. 2010, nestaví se lhůta pro stanovení daně podle § 41 s. ř. s., ale podle § 148 odst. 4 daňového řádu. V tom případě se však nestaví nejdelší možná lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu.

[19] Rozšířený senát v uvedeném rozsudku mimo jiné konstatoval (viz odst. 20-36):

„Podle § 41 s. ř. s., stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně též o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní.

Smyslem tohoto ustanovení bylo reagovat na poznatky předchozí praxe před rokem 2003 a nově stanovit stavení některých lhůt po dobu soudního řízení. Zákonomárci tak chtěl zamezit tomu, že po zrušení správního rozhodnutí soudem nebude mít správní orgán dostatek času pro provedení nového řízení a vydání rozhodnutí, případně že již nebude mít čas žádný, protože k uplynutí prekluzivní lhůty dojde ještě v průběhu samotného soudního řízení [rozsudek ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, č. 2676/2012 Sb. NSS, LREAGRAO UNLOGANI, část VI. c)].

Není samozřejmě vyloučeno, aby zvláštní zákonná norma použití § 41 s. ř. s. vyloučila, například i tím, že zvolí zcela samostatnou a ucelenou úpravu běhu lhůt včetně jejich stavení. Příkladem je daňový řád, účinný od 1. 1. 2011, jehož § 148 jako zvláštní úprava (lex specialis) zakotvuje plnohodnotnou a dle svého obsahu výlučnou úpravu lhůt pro stanovení daně (srov. obsah tohoto ustanovení včetně pravidel pro stavení lhůty v odst. 4 po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem). Právě výlučnost § 148 daňového řádu jako zvláštní úpravy je důvod, pro který je vyloučeno použití § 41 s. ř. s. V oblasti daňové se tak stal § 41 s. ř. s. obsoletní, nepoužitelný.

I v případech, kdy se lhůta pro stanovení daně prodlužuje (odst. 2), přerušuje a počíná běžet nová tříletá lhůta (odst. 3) nebo neběží, tedy se staví (odst. 4), platí, že lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1 (§ 148 odst. 5 daňového řádu). Výjimkou pro překročení této nejdelší objektivní lhůty 10 let jsou jen případy stanovené v odstavcích následujících po odstavci pátém (§ 148 odst. 6 a 7 daňového řádu).

V době před rokem 2011 tomu bylo jinak. Tehdejší zákon o správě daní a poplatků v § 47 neobsahoval ucelenou úpravu prekluzivních lhůt (včetně samostatné a odlišné úpravy stavení lhůt v průběhu soudních řízení). Proto na jím řešené vztahy bylo použitelné pravidlo o stavení lhůt v § 41 s. ř. s., včetně toho, že do nejdelší možné (desetileté) lhůty pro stanovení daně podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků se podle § 41 s. ř. s. nepočítala doba soudního řízení.

pokračování

Shora uvedená není sporná. Sporná je jen otázka, jaký je poměr nové a úplné úpravy běhu lhůt pro stanovení daně podle daňového řádu k daňovým povinnostem, u kterých počala lhůta běžet ještě před 1. 1. 2011 podle zákona o správě daní a poplatků. Otázka konkrétně zní, zda řízení před správním soudem zahájené již za účinnosti daňového řádu staví běh prekluzivní lhůty u těchto starších daní podle § 41 s. ř. s., včetně toho, že staví též běh maximální lhůty desetileté. Jak ale správně uvádí devátý senát, na uvedenou otázku dává jednoznačnou odpověď znění daňového řádu, totiž přechodné (intertemporální) pravidlo uvedené v § 264 odst. 4. Právě toto pravidlo judikatura doposud dostatečně nezohlednila.

Pravidlo v § 264 odst. 4 daňového řádu zní: 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.

*První věta intertemporálního pravidla v § 264 odst. 4 vychází z koncepce tzv. **nepravé retroaktivity**. Na „staré“ právní vztahy se tak okamžikem účinnosti nové právní úpravy použijí nové právní normy, vznik těchto vztahů stejně jako práva z nich vzniklá před účinností nové úpravy se však řídí úpravou starou. Konkrétně, na lhůty pro vyměření daně, které počaly běžet podle předchozí právní úpravy a k okamžiku účinnosti nového daňového řádu (1. 1. 2011) stále běží, se od 1. 1. 2011 použijí pravidla o běhu a délce lhůt pro stanovení daně. Již jen z textu tohoto pravidla jasně plyne správnost závěrů předkládajícího devátého senátu.*

Použije-li se od 1. 1. 2011 na „starou“ (tedy již před rokem 2011 běžící) prekluzivní lhůtu § 148 daňového řádu, nutně to obnáší též použití jeho odstavce 5 o nejdelší desetileté lhůtě pro stanovení daně.

Otázku použitelnosti § 41 s. ř. s. na rozběhlé prekluzivní lhůty z doby před rokem 2011 řeší druhá věta intertemporálního pravidla v § 264 odst. 4 daňového řádu (účinky právních skutečností, které mají vliv na běh prekluzivní lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů).

Toto pravidlo mj. znamená, že byla-li žaloba (nebo kasační stížnost) podána před 1. 1. 2011, uplatní se ještě úprava § 41 s. ř. s. (ve spojení s § 47 zákona o správě daní a poplatků), po celou dobu řízení o této žalobě (nebo o kasační stížnosti) se proto prekluzivní lhůta staví a tomu odpovídající doba se nepočítá do maximální desetileté lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu. A naopak, byla-li žaloba (nebo kasační stížnost) podána 1. 1. 2011 či později, prekluzivní lhůta se nestaví podle § 41 s. ř. s., ale podle § 148 odst. 4 daňového řádu. V takovém případě však stavení lhůty neprodlužuje nejdelší možnou lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu.

Rozšířený senát si je vědom, že dosavadní opačná judikatura je poměrně ustálená a početná. To však nic nemění na tom, že je v rozporu s jasným zněním zákona, kterému musí ustoupit.

Opačná judikatura totiž v podstatě odmítla zákonnou koncepci nepravé retroaktivity, koncepci, jejíž ústavnost nezpochybnil ani Ústavní soud [nález ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14 (N 165/78 SbNU 469; 299/2015 Sb.)].

V uvedeném nálezu Ústavní soud řešil návrh NSS na zrušení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu. Napadená ustanovení podle NSS protiústavně měnila hmotněprávní pravidla prekluze daně a umožňovala prodloužit prekluzivní lhůtu nad rámec toho, co umožňoval zákon o správě daní a poplatků. Ústavní soud návrh zamítl a zdůraznil, že „účel napadeného ustanovení lze spatřovat jednak ve snaze sjednotit pravidla pro běh a délku lhůty pro vyměření nebo stanovení daně (a tím zajistit jejich přehlednost pro účely jejich další aplikace), jednak v tom, aby i v případech, kdy lhůta začala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, mohlo dojít k jejímu prodloužení podle § 148 odst. 2 daňového řádu. Posledně uvedené ustanovení totiž vytváří časový prostor k tomu, aby mohl správce daně pravomocně rozhodnout o úkonech v něm vyjmenovaných, což by v opačném případě pro krátkost zbývající lhůty nemuselo být možné. V obou případech jde o cíle, které lze označit za legitimní a nelze v nich spatřovat svévoli na straně zákonodárce. Tím není řečeno, že zákonodárce musel řešit vztah obou právních úprav právě tímto způsobem. Ve vztahu k případům, kdy lhůta začala běžet ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, mohl rovněž nadále ponechat aplikovatelnou předchozí právní úpravu. Pokud však zvolil jiné řešení, pak nelze s jeho rozhodnutím spojovat nepřijatelný zásah do právní jistoty dotčených daňových subjektů.“ (bod 45).

Ústavní soud tak potvrdil ústavnost intertemporálních pravidel i tam, kde tato pravidla obvykle přinášela pro daňové subjekty další povinnosti a připouštěla možnost prodloužit prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. Opačná judikatura, kterou tímto rozsudkem rozšířený senát popírá, tak paradoxně a v rozporu s textem zákona odnímala režim nepravé retroaktivity tam, kde to bylo pro daňové subjekty výhodné, kde to prospívalo ochraně jejich práv. Tím je však tato judikatura protiústavní, protože výkladem přetváří zákon a upřednostňuje pravomoci státu na úkor práv daňových subjektů.

Ustanovení § 41 s. ř. s. tudíž dle rozšířeného senátu může stavit lhůty pro stanovení daně, jen započalo-li soudní řízení nejpozději do konce roku 2010. Pravidlo v § 41 s. ř. s. se tak stalo nepoužitelné na soudní řízení zahájená před správními soudy po 31. 12. 2010.

Pro pořádek lze dodat, že rozšířený senát rovněž souhlasí s devátým senátem, že na nynější otázku nijak nedopadá třetí věta § 264 odst. 4 daňového řádu (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] S ohledem na shora podané závěry Nejvyšší správní soud konstatuje, že vzhledem k tomu, že soudní řízení započalo až po účinnosti daňového řádu, nejdelší desetiletá lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období červenec 2008 uplynula po deseti letech let od jejího počátku. Během soudních řízení zahájených až za účinnosti daňového řádu sice lhůta pro stanovení daně neběžela [§ 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu], toto stavení však nemělo vliv na uplynutí nejdelší možné lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu. Rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 27. 10. 2020, tedy zjevně po uplynutí nejdelší možné lhůty dle § 148 odst. 5 daňového řádu.

pokračování

[21] Krajský soud se k otázce prekluze v konkrétním případě nikterak nevyjádřil, resp. bez dalšího konstatoval, že je bezpředmětná. Nicméně, implicitně, s ohledem na vypořádání hmotněprávních námitek vycházel zjevně ze skutečnosti, že k prekluzi nedošlo. Nutno konstatovat, že v intencích judikatury, ze které krajský soud vycházel, dospěl k nesprávnému závěru; na základě následné sjednocující judikatury rozšířeného senátu se východiska, z nichž vycházel, ukázala být nesprávnými, resp. se změnila tak, že závěr o prekluzi tak, jak jej učinil krajský soud (tedy, že k prekluzi nedošlo), nemůže obstát.

[22] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že za situace, kdy daňové řízení prokazatelně neskončilo pravomocným vyměřením daně v desetileté prekluzivní lhůtě (v roce 2018), přičemž se tak stalo až v roce 2020, nemohou závěry krajského soudu obstát. Za nastalé situace totiž poslední vyměřená daň za období červenec 2008 je ve výši, tak, jak ji vyměřil správce daně platebním výměrem ze dne 21. 9. 2011, č. j. 51667/11/294971701226, resp. žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 6. 2012, č. j. 8357/12-0100-702516, kterým zamítl odvolání stěžovatelky. Tato daň byla již rovněž přezkoumána soudy (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2014, č. j. 29 Af 84/2012-124, rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2015, č. j. 10 Afs 25/2015-75; usnesením Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2016, sp. zn. IV. ÚS 668/16, byla ústavní stížnost pro neopodstatněnost odmítnuta).

[23] Nejvyšší správní soud neshledal s ohledem na délku řízení a výše popsané okolnosti, za nichž bylo v řízení před krajským soudem rozhodováno, a s ohledem na obsah kasační stížnosti, účelným rozsudek krajského soudu rušit s tím, že krajský soud toliko zkonstatuje, že došlo k prekluzi práva. K prekluzi je povinen přihlížet soud vždy, jakmile tuto skutečnost zjistí, a to v kterémkoli stupni (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07). Nejvyšší správní soud proto současně s napadeným rozsudkem zrušil rovněž rozhodnutí žalovaného, kterým již nemohla být daň (byť ve výši 0) pravomocně doměřena (§110 odst. 2 s. ř. s.), ale řízení o dodatečném daňovém přiznání bylo na místě zastavit.

[24] Nejvyšší správní soud konstatuje, že nejdlejší desetiletá lhůta pro stanovení daně v případě stěžovatelky uplynula po deseti letech let od jejího prvního počátku v roce 2008, tedy v roce 2018. Během soudních řízení zahájených až za účinnosti daňového řádu sice lhůta pro stanovení daně neběžela [§ 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu], toto stavení však nemělo vliv na uplynutí nejdlejší možné lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu. Rozhodnutí žalovaného v projednávané věci bylo vydáno až dne 27. 10. 2020, tedy zjevně po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 5 daňového řádu. Tímto právním názorem je vázán rovněž žalovaný.

[25] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že nelze ze zákona dovodit ani presumovat, že daň stěžovatelky byla v takovém případě snad vyměřena v souladu s jí podaným dodatečným daňovým přiznáním (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2022, č. j. 5 Afs 57/2021-31, v němž zdejší soud konstatoval: *„Pojetí ‚konkludentního‘ vyměření daně dle § 140 daňového řádu je zcela odlišné od fikce vyměření upravené v § 46 odst. 4 a 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Podle daňového řádu se daň vyměřuje vždy platebním výměrem, který se zakládá do spisu (a to i tehdy, když se daň neodchyluje). Fikce vyměření dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, spočívala v tom, že se platební výměr nevydával a údaj o vyměření daně se provedl na formuláři daňového přiznání. Bylo*

možno tak učinit i zpětně, což se de facto dělo, proto obsahoval formulář daňového přiznání dva údaje: datum, kdy byl zápis učiněn a datum, k němuž se daň vyměřuje.(...) „Konkludentní platební výměr dle daňového řádu je výsledkem vyměřovacího řízení, je vydáván v reálném čase, nelze jej následně antedatovat ani odůvodnit jeho anulaci ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. 3244/09, č. 39/2011 Sb. ÚS. Uvedený nálezh, který refletoval právní úpravu obsaženou v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neobsahuje tak silný normotvorný princip, který by bylo možno aplikovat na úpravu obsaženou v daňovém řádu.“ Nejvyšší správní soud dodává, že případná újma, která daňovému subjektu vznikne v důsledku „nemožnosti“ daň na základě jím včas podaného daňového přiznání již vyměřit, může být toliko předmětem řízení dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci.

[26] V projednávané věci byla daň stěžovatelce řádně vyměřena platebním výměrem v roce 2011, přičemž tento nebyl žalovaným, ale ani následně v řízení před správními soudy zrušen. Ani za situace, kdy řízení o dodatečném daňovém přiznání podaném v roce 2017 nebylo v prekluzivní lhůtě ukončeno (daň nebyla dodatečně vyměřena odchylně), nelze dovodit vyměření (doměření) daně ve výši uvedené stěžovatelkou, tím spíše, že daň v tomto přiznání nebyla správcem daně akceptována ve smyslu § 140 daňového řádu, ale byl zahájen postup k odstranění pochybností, což již samo o sobě vylučuje hypotézu § 140 daňového řádu, že daň se neodchyluje; správce daně měl naopak zcela jasné pochybnosti o výši deklarované daně, které ve výzvě stěžovatelce sdělil.

[27] O nákladech rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s.; zohlednil zejména okolnosti (změnu judikatury), které nastaly ex post vydání napadeného rozsudku krajského soudu. Přihlédl rovněž k tomu, že stěžovatelka fakticky žádného úspěchu ve věci nedosáhla, neboť ke změně daňové povinnosti nedošlo a ani dojít již nemohlo.

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

V Brně dne 14. listopadu 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu