



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobce: P. O., zastoupen JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2019, č. j. 23307/19/5200-10422-711919, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 12. 2021, č. j. 16 Af 6/2019 - 61,

t a k t o :

- I. V řízení **se pokračuje**.
- II. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 12. 2021, č. j. 16 Af 6/2019 - 61, **se zrušuje**.
- III. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 6. 2019, č. j. 23307/19/5200-10422-711919, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

- V. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku **21 600 Kč** k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Vladimíra Nedvěda, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dodatečným platebním výměrem Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 4. 2014, č. j. 942978/14/2501-24802-507825 podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 2 072 115 Kč a uložil povinnost uhradit penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) ve výši 414 423 Kč. Toto rozhodnutí žalovaný změnil svým rozhodnutím ze dne 7. 6. 2019, č. j. 23307/19/5200-10422-711919 tak, že žalobci se podle zákona o daních z příjmů a v souladu s § 98, § 143 a § 147 daňového řádu doměřuje za zdaňovací období roku 2008 daň podle pomůcek ve výši 629 175 Kč a současně se mu ukládá zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 125 835 Kč.

[2] Pro úplnost je třeba dodat, že poprvé žalovaný odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru zamítl rozhodnutím ze dne 4. 5. 2015, č. j. 12540/15/5200-10422-702767, které následně Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 14. 12. 2016, č. j. 15 Af 66/2015 - 51, zrušil pro vadu řízení. Podruhé žalovaný odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 13. 3. 2017, č. j. 10982/17/5200-10422-702767, které správní soud rozsudkem ze dne 28. 2. 2018, č. j. 15 Af 62/2017 - 52, opět zrušil pro vadu řízení (opomenutí doplnění odvolání).

[3] Proti, v pořadí již třetímu (nyní posuzovanému) rozhodnutí o odvolání žalovaného se žalobce bránil žalobou, kterou Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) shora nadepsaným rozsudkem zamítl.

[4] V odůvodnění soud nejprve jako nedůvodnou shledal vznesenou námitku nicotnosti rozhodnutí. V bodech 19 a následujících napadeného rozsudku se dále obsáhle zabýval výkladem § 47 odst. 2 věty druhé ZSDP a § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), především ve vazbě na výklad § 148 odst. 5 daňového řádu. V této souvislosti odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu a uzavřel, že běh prekluzivních lhůt ve smyslu § 47 odst. 2 věty druhé ZSDP se po dobu soudních řízení staví i přesto, že tato řízení byla zahájena až po datu účinnosti daňového řádu. V bodech 27 a následujících odůvodnil, že na tom nic nemění ani skutečnost, že rozhodnutí o odvolání, která měla za následek stavění lhůt, zrušil následně soud.

[5] Následně se zabýval námitkou směřující proti stanovení daně podle pomůcek; uzavřel, že pro tento postup byly v nyní posuzovaném případě splněny veškeré podmínky

pokračování

a předpoklady; odůvodnění žalovaného neshledal ani vnitřně rozporným, jak namítal žalobce.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7] Namítl, že soud nesprávně posoudil otázku prodloužení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, neboť dvě předchozí rozhodnutí o odvolání, která byla krajským soudem zrušena pro nepřezkoumatelnost, nemohla mít na toto prodloužení lhůty pro stanovení daně jakýkoliv vliv.

[8] Stěžovatel také nesouhlasil s názorem soudu o přípustnosti stanovení daně podle pomůcek. Nadále rovněž spatřoval logický rozpor v odůvodnění rozhodnutí o odvolání; na jedné straně byla daň stanovena podle pomůcek, ale na druhé straně se žalovaný vypořádával s odvolacími námitkami směřujícími proti stanovení daně dokazováním s tím, že tento postup byl dle něj zcela bez vad.

[9] Závěrem proto navrhl, aby kasační soud zrušil napadený rozsudek a vrátil jej krajskému soudu k novému projednání.

[10] Ke kasační stížnosti se vyjádřil též žalovaný, který navrhl její zamítnutí. Odkázal přitom na relevantní body rozsudku, se kterými se plně ztotožnil. K námitce uplynutí lhůty pro stanovení daně uvedl, že její prodloužení v případech předpokládaných ustanovením § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu nastává ze zákona oznámením rozhodnutí v rozhodné době, bez ohledu na obsah nebo další osud tohoto rozhodnutí. Jedinou výjimku představuje situace, při níž by zrušené rozhodnutí bylo toliko účelovým, formálním úkonem, což však není posuzovaný případ. Ve vztahu k namítaným vnitřním rozporům napadeného odůvodnění uvedl, že tato námitka je pouze obecná a pomíjí, že změna způsobu stanovení je možná i v odvolacím řízení, čemuž je třeba obsahově doplnit i odůvodnění.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Soud nejprve ověřil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že je důvodná.

[12] Kasační stížnost v zásadě nadbytečně obsahuje shrnutí argumentace uvedené v žalobě, její doslovné vypořádání krajským soudem v napadeném rozsudku a teprve následně toliko kusou kasační argumentaci, která je dále opětovně shrnuta v závěrečné části. Stejně tak obsahuje shrnutí procesního postoje stěžovatele ve vztahu k rozhodnutí žalovaného. Kasační stížnost je však mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Jak uvedl Nejvyšší správní soud

v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 - 63, č. 4051/2020 Sb. NSS, „aby vůbec byla kasační stížnost způsobila k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně související nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu)“. Pasáží „3)“ na straně 3. kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud proto nezabýval, neboť zde uvedená argumentace zjevně nemíří vůči rozsudku krajského soudu, ostatně navazující pasáž označená „III.“ obsahuje citace z vypořádání těchto námitek z napadeného rozsudku.

[13] K zodpovězení proto zůstávají tyto kasační stížností nastolené otázky: I) vliv zrušeného rozhodnutí o odvolání na běh lhůt pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu a II) přípustnost změny způsobu stanovení daně a III) nerespektování závazného právního názoru vyjádřeného v rozsudku č. j. 15 Af 66/2015 - 51 ze strany žalovaného. Soud vázán stěžovatelským vymezením kasačních námitek o nich rozhodl, jak je uvedeno níže.

[14] Pro rozhodnutí o kasační stížnosti bylo třeba posoudit právní otázku výkladu § 148 odst. 5 daňového řádu ve vazbě na běh desetileté objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně, která započala běžet za účinnosti ZSDP. Tato otázka byla předmětem řízení před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 95/2021. Řízení o této kasační stížnosti kasační soud proto přerušil usnesením ze dne 17. 5. 2022, č. j. 1 Afs 1/2021 - 33. Rozšířený senát v dané věci následně rozhodl rozsudkem ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021 - 64.

[15] Vzhledem k tomu, že rozšířený senát ve výše uvedené věci již rozhodl, odpadla tím překážka řízení. Kasační soud tedy i bez návrhu vyslovil, že se v řízení o kasační stížnosti pokračuje (§ 48 odst. 5 s. ř. s.).

[16] S ohledem na skutkové okolnosti posuzovaného případu se kasační soud zabýval nejprve otázkou prekluze práva stanovit daň. K posouzení této otázky je soud povinen přistoupit i z úřední povinnosti, a to nad rámec kasačních námitek. V této souvislosti lze odkázat na judikaturu Ústavního soudu (např. náleze ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07 a náleze ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07) nebo na judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 16. 4. 2010, č. j. 7 As 11/2010 - 134, nebo rozsudek ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, publ. pod č. 1851/2009 Sb. NSS), podle níž jsou soudy ve správním soudnictví povinny přihlížet k prekluzi práva z úřední povinnosti, tj. bez ohledu na to, zda účastník řízení námitku prekluze řádně uplatnil, či nikoli. Pokud by správní soudy nepřihlížely k prekluzi práva jenom proto, že prekluze nebyla účastníky řádně namítnuta, pak by poskytovaly ochranu neexistujícím právům, čímž by se dostávaly do rozporu se svým hlavním posláním, kterým je ochrana veřejných subjektivních práv fyzických i právnických osob.

[17] Mezi stranami je především sporné, zda úkony následně soudem označené za nezákonné mají vliv na běh lhůty pro stanovení daně; této problematice se však judikatura kasačního soudu věnovala opakovaně.

[18] Odkázat lze například na rozsudek kasačního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 - 59, zabývající se konkrétně vlivem zrušeného rozhodnutí o odvolání

pokračování

na vliv prekluzivní lhůty: „Stěžovatelce [...] nelze přisvědčit ani v dílčí námitce, že rozhodnutí ze dne 22. 12. 2010 nebylo způsobilé vyvolat účinky podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, neboť bylo kasačním soudem zrušeno pro závažné vady řízení. [...] Pravidla určující počátek, běh, stavění či prodloužení lhůty pro stanovení daně jsou komplexně a jednoznačně upravena v § 148 daňového řádu. Jak deklaruje důvodová zpráva k návrhu daňového řádu (Parlament ČR, Poslanecká sněmovna, 5. volební období 2006-2010, sněmovní tisk č. 685/0), cílem § 148 odst. 2 a 3 daňového řádu je odstranit právní nejistotu ohledně běhu lhůty pro stanovení daně a zároveň „vytvořit dostatečný časový prostor na obou stranách pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně“. V souladu s tímto cílem zákonodárce přistoupil v § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně i v případě oznámení rozhodnutí o opravném prostředku, kterým se zpravidla řízení před daňovými orgány končí; důvodem této úpravy bylo umožnit daňovým orgánům, aby v případě zrušení odvolacího rozhodnutí ze strany soudu či přezkumného orgánu a vrácení věci k dalšímu řízení měly přiměřené množství času na opravu vytýkaných vad a správné stanovení daně. Podmínit prodloužení dané lhůty zákonností či bezvadností odvolacího rozhodnutí by bylo obecně v rozporu se smyslem a účelem této úpravy, neboť v soudním řízení správním lze správní rozhodnutí zrušit pouze pro vady řízení nebo pro nezákonnost; obdobně tomu je v přezkumném řízení podle § 121 a násl. daňového řádu, ve kterém lze rozhodnutí zrušit pro jeho nesoulad s právními předpisy; k vadám řízení, o nichž nelze mít za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží. Pro úplnost soud dodává, že klíčovým důvodem zrušení předchozího rozhodnutí odvolacího orgánu byl odlišný názor kasačního soudu na potřebný rozsah dokazování. Kasační soud nezpochybnil řadu závěrů odvolacího orgánu ani neoznačil žalobou napadené rozhodnutí za formální či nepřezkoumatelné, pouze považoval ke správnému zjištění skutkového stavu za nezbytné, aby daňové orgány vyslechl větší vzorek svědků a pokusily se případně provést i další důkazy. Jednalo se tedy o typický příklad situace, na kterou zákonodárce pamatoval prodloužením lhůty pro stanovení daně postupem podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu“.

[19] Ústavní stížnost proti citovanému rozsudku byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 14. 11. 2017, sp. zn. III. ÚS 119/17, ze kterého lze citovat následující: „Stěžovatelka však zpochybnila možnost aplikace písm. d) vůbec, neboť rozhodnutí Finančního ředitelství bylo následně soudem zrušeno pro nezákonnost (již neexistuje). Rovněž ve vypořádání této námitky správními soudy neshledal Ústavní soud zásah do základních práv stěžovatelky. Soudy poukázaly na jednoznačnost zákonné úpravy a Nejvyšší správní soud předestřel i další argumentaci (vč. důvodové zprávy); ustanovení má za cíl prodloužit lhůtu pro případy, kdy správní soud zruší rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, a to tak, aby daňové orgány měly poté časový prostor odstranit soudem vytýkané vady a správně zjistit a stanovit daň. Podle kasačního soudu navíc daný případ plně naplňuje tento záměr zákonodárce, neboť podstatou kasace byl odlišný názor Nejvyššího správního soudu oproti daňovým orgánům a krajskému soudu na potřebný rozsah dokazování (otázka reprezentativnosti vzorku vyslechnutých svědků, aby mohly být činěny celkové závěry), nikoliv libovůle (účelovost rychlého vydání) a nepřezkoumatelnost rozhodnutí Finančního ředitelství [...] Ústavní soud ve své dřívější judikatuře uvedl, že smyslem právního institutu lhůty je snížení entropie (neurčitosti) při uplatňování práv, resp. pravomocí, časové omezení stavu nejistoty v právních vztazích, urychlení procesu rozhodování s cílem reálného dosažení zamýšlených cílů. Normativní vymezení času přitom může dopadat do oblasti hmotné i procesní úpravy. Je-li uplatnění určitého práva, resp. pravomoci, časově omezeno, je nezbytné zohlednit určité skutečnosti (překážky) na straně

subjektu práva či pravomoci, resp. vytvořit konstrukci reálně umožňující právo nebo pravomoc v daném časovém limitu uplatnit (např. konstrukce stavění lhůty).“

[20] Ve shodě s krajským soudem odkazuje kasační soud rovněž na rozsudek ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 - 29 (č. 3703/2018 Sb. NSS), ve kterém soud uvedl, že „stěžovateli nepřisvědčuje ani v tom, že by oznámení prvního rozhodnutí o odvolání ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu pozbylo svého účinku na běh lhůty pro stanovení daně. Stěžovatel tak dovozoval ze skutečnosti, že první rozhodnutí o odvolání bylo zrušeno rozsudkem krajského soudu [...]. Nemožnost přisvědčit stěžovateloivu názoru lze demonstrovat na kontrastu účinků zrušujícího rozsudku vydaného správním soudem v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu na straně jedné a účinků vyslovení nicotnosti rozhodnutí o odvolání (ve smyslu legislativní zkratky dle § 65 odst. 1 s. ř. s.) na straně druhé (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 - 21). V prvním případě se napadené rozhodnutí zrušuje, tj. pozbývá svých účinků od okamžiku právní moci derogačního výroku rozsudku. Zrušením rozhodnutí o odvolání se např. žalovaný odvolací orgán nestává zpětně nečinný (neboť ve věci samé již dříve rozhodl, byť toto rozhodnutí bylo posléze zrušeno). Naproti tomu vyslovení nicotnosti rozhodnutí přichází na řadu v situaci, kdy správní akt zjevně trpí natolik zásadními nedostatky, že jej nelze vůbec považovat za akt, nýbrž za paakt (non-negotium), jenž nikdy nebyl způsobilý vyvolání jakýchkoli právních účinků; výrok o vyslovení nicotnosti „kvazi-rozhodnutí“ (byť je z povahy věci deklaratorní) proto popírá účinky dotčeného aktu i zpětně (ex tunc). V případě prvního rozhodnutí o odvolání však krajský soud nevyslovil jeho nicotnost. Je přitom nezbytné uvést, že ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu neváže prodloužení lhůty pro stanovení daně právě na existenci rozhodnutí, nýbrž na oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku. Mimo jiné i z toho je patrné, že účinek oznámení rozhodnutí o odvolání je ze své povahy jednorázový a plně se vyčerpává okamžikem, kdy nastane. Ani v případě zrušení oznámeného rozhodnutí tudíž nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně. Z uvedeného plyne, že novým rozhodnutím o odvolání může dojít k opětovnému prodloužení lhůty pro stanovení daně. To samozřejmě jen za předpokladu, že oznamované rozhodnutí ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu není úkonem toliko formálním, jehož jediným (nebo jen převažujícím) účelem je dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně (srov. přiměřeně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2007, č. j. 7 Afs 201/2006 - 106); znaky takového počínání odvolacího orgánu však první rozhodnutí o odvolání nejevilo. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 - 59. Stěžovatel s odkazovaným rozsudkem v kasační stížnosti sice polemizuje, nicméně Nejvyšší správní soud setrvává na tam již vyřčeném [...] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že ultimátní „pojistkou“ proti nepřiměřenému (opakovanému) prodloužování lhůty pro stanovení daně je právě nepřekročitelná hranice této lhůty, obsažená v ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu. Lhůta pro stanovení daně tak skončí nejpozději uplynutím deseti let od svého počátku. [...] Nejvyšší správní soud proto setrvává na tom, že zruší-li soud ve správním soudnictví takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením předtím došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a vrátí-li soud věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, zůstávají účinky oznámení zrušeného rozhodnutí o odvolání na lhůtu pro stanovení daně i nadále zachovány.“ Právní věta k citovanému rozsudku pak zní následovně: „Zruší-li soud takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením byla prodloužena lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a vrátí-li věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení,

pokračování

nadále platí, že lhůta pro stanovení daně byla řádně prodloužena. Je však třeba, aby zrušené rozhodnutí nebylo úkonem toliko formálním, účelově vydaným čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně.“

[21] Nyní rozhodující senát se s citovanými závěry (stejně jako krajský soud) plně ztotožňuje. I dle jeho názoru je nutno právní úpravu vyložit tak, že i následně prohlášená nezákonnost úkonů orgánů finanční správy těmito v zásadě neodnímá jejich účinky na běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Výjimkou jsou pak jen úkony toliko formální, účelově vydané čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. Nelze totiž věc hodnotit optikou následně vydaného rozhodnutí soudu a odnímat jednou učiněným úkonům (zde doručení rozhodnutí o odvolání) jejich zákonné účinky. Takový výklad by vedl k nastolení zásadní právní nejistoty. Citované závěry sedmého a druhého senátu kasačního soudu byly ostatně aprobovány i dalšími jeho rozsudky (viz např. rozsudky ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 - 85, ze dne 30. 5. 2018, č. j. 2 Afs 204/2016 - 62, ze dne 21. 6. 2018, č. j. 2 Afs 205/2016 - 49, ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018 - 48, ze dne 4. 12. 2019, č. j. 4 Afs 282/2019 - 42, či rozsudek ze dne 2. 2. 2021, č. j. 1 Afs 406/2020 - 33). Pro úplnost kasační soud dodává, že ve věci sp. zn. 4 Afs 282/2019 posuzoval soud, shodně jako nyní, rozhodnutí, které bylo zrušeno pro nepřezkoumatelnost; i v tomto případě se však přiklonil ke shora uvedené ustálené soudní praxi.

[22] Následně kasační soud přistoupil k posouzení samotné otázky prekluze práva stanovit daň.

[23] Lhůta pro stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 počala plynout dne 1. 1. 2009, tj. za účinnosti ZSDP. Podle § 47 odst. 2 věty druhé tohoto zákona *„[v]yměřit 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“*, bez dalšího by tedy uplynula dne 31. 12. 2018 (k tomu viz nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 1 Afs 27/2009 - 98, publ. pod č. 2230/2011 Sb. NSS, nebo také rozsudek ze dne 31. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 - 85).

[24] Dne 1. 1. 2011 vstoupil v účinnost daňový řád. Dle § 148 odst. 5 daňového řádu platí, že *„[l]hůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1“*.

[25] Pro úplnost je třeba doplnit též § 264 odst. 4 daňového řádu, dle kterého *„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“*.

[26] Konečně pak dle § 41 s. ř. s. platí, že „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“.

[27] Vztahem těchto dvou právních úprav se zabýval výše uvedený rozsudek rozšířeného senátu, který dospěl k následujícím závěrům:

[28] *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.*

[29] *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.*

[30] *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).*

[31] *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.*

[28] Ustanovení § 41 s. ř. s. tudíž dle rozšířeného senátu může stavět 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.

[29] Aplikováno na nyní souzenou věc výše uvedené znamená, že jelikož již samotný dodatečný platební výměr byl vydán až v roce 2014, pak žaloba podaná v roce 2015 (tj. po 31. 12. 2010) nemohla stavět lhůtu ve smyslu § 41 s. ř. s.

pokračování

[30] Jak již bylo uvedeno výše, prekluzivní lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 počala plynout dne 1. 1. 2009 a uplynula dne 31. 12. 2018. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci až dne 21. 6. 2019, stalo se tak již po uplynutí této prekluzivní lhůty.

[31] Na základě shora uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud uzavírá, že daň z příjmů fyzických osob byla za zdaňovací období roku 2008 stanovena po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty. Neobstojí tak jak rozhodnutí žalovaného, tak výrok napadeného rozsudku. V tomto rozsahu tedy je kasační stížnost důvodná.

[32] V této souvislosti pak Nejvyšší správní soud nespatřuje důvod, aby se podrobně zabýval navazující argumentací stěžovatele; v důsledku závěru o marném uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně by toto vypořádání již bylo bezpředmětné a výrok kasačního soudu nemohlo nijak ovlivnit.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil jako důvodnou, proto kasační soud napadený rozsudek ve výroku o zamítnutí žaloby (výrok I.) zrušil. Jelikož by krajský soud vázán názorem Nejvyššího správního soudu pouze mohl žalobě proti rozhodnutí žalovaného vyhovět a vrátit věc žalovanému, rozhodl Nejvyšší správní soud současně o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. za přiměřeného použití § 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dále zrušil výrok II. rozsudku krajského soudu o náhradě nákladů řízení, jelikož se jedná o výrok závislý na výroku I., který za daných okolností nemohl dále obstát.

[34] V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu a současně i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.).

[35] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch a byl v řízení před soudy zastoupen advokátem. Náklady řízení spočívají v první řadě v náhradě zaplacených soudních poplatků ve výši 3 000 Kč v řízení o žalobě a 5 000 Kč v řízení o kasační stížnosti.

[36] V řízení před krajským soudem byl stěžovatel zastoupen advokátem. Ten v řízení učinil celkem tři úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepsání žaloby a účasti na jednání (§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Za tyto úkony náleží odměna 3 x 3 100 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního

tarifu], a paušální částka ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna za zastupování v řízení před krajským soudem činí 10 200 Kč. Soud ověřil, že advokát není plátcem DPH.

[37] V řízení před Nejvyšším správním soudem byl stěžovatel zastoupen rovněž advokátem. Ten učinil v řízení celkem jeden úkon právní služby, spočívající v sepsání kasační stížnosti. Za tento úkon náleží odměna 1 x 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částka ve výši 1x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna za zastupování v řízení o kasační stížnosti činí 3 400 Kč.

[38] Žalovaný je tedy povinen zaplatit stěžovateli na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti celkem 21 600 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce stěžovatele JUDr. Ing. Vladimíra Nedvěda. Žalovaný v řízení úspěch neměl, a proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 30. listopadu 2023

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu