



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **UNIPPE Engineering, s. r. o.**, se sídlem Bartolomějská 845/33, Brno, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2019, č. j. 30946/19/5200-11435-712083, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 5. 2021, č. j. 29 Af 84/2019-58,

t a k t o :

- I. V řízení o kasační stížnosti **se pokračuje**.
- II. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 5. 2021, č. j. 29 Af 84/2019-58, **se zrušuje**.
- III. Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2019, č. j. 30946/19/5200-11435-712083, v rozsahu výroku I., a dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 16. 2. 2015, č. j. 674513/15/3004-51521-707654, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti celkem 11.228 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- V. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 2. 2015, č. j. 674513/15/3004-51521-707654, č. j. 677323/15/3004-51521-707654 a č. j. 677720/15/3004-51521-707654, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 7. 2008 – 30. 6. 2009 ve výši 486.570 Kč, za zdaňovací období 1. 7. 2009 – 30. 6. 2010 ve výši 345.600 Kč a za zdaňovací období 1. 7. 2010 – 30. 6. 2011 ve výši 329.840 Kč. Současně jí stanovil penále ve výši 97.314 Kč, 69.120 Kč a 65.968 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 4. 2016, č. j. 13278/16/5200-11433-711322, odvolání žalobkyně zamítl a platební výměry potvrdil. Proti jeho rozhodnutí se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“), který jej rozsudkem ze dne 25. 10. 2018, č. j. 29 Af 52/2016-49, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný pak rozhodnutím označeným v záhlaví (dále „napadené rozhodnutí“) snížil doměřenou daň, a to výrokem I. za zdaňovací období 1. 7. 2008 – 30. 6. 2009 na 378.000 Kč, výrokem II. za zdaňovací období 1. 7. 2009 – 30. 6. 2010 na 240.000 Kč a výrokem III. za zdaňovací období 1. 7. 2010 – 30. 6. 2011 na 228.000 Kč. Současně snížil i penále na 75.600 Kč, 48.000 Kč a 45.600 Kč.

[3] Krajský soud v rozsudku označeném v záhlaví (dále „napadený rozsudek“) dovodil, že začala-li prekluzivní lhůta běžet před vstupem daňového řádu v účinnost a byla-li současně žaloba proti doměření daně podána až po jeho vstupu v účinnost, pak vzhledem k § 148 odst. 5 a § 264 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nemohla být desetiletá prekluzivní lhůta stavena na základě § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Podle krajského soudu tedy lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 1. 7. 2008 – 30. 6. 2009 uplynula k 1. 7. 2019, tj. před vydáním napadeného rozhodnutí. Na základě žaloby výslovně brojící pouze proti doměření daně za zdaňovací období 1. 7. 2008 – 30. 6. 2009 však vedle dodatečného platebního výměru za toto zdaňovací období zrušil celé napadené rozhodnutí, a nikoliv pouze jeho výrok I.

II. Podstatný obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalovaný (dále „stěžovatel“) namítl, že krajský soud nesprávně vyložil § 264 odst. 4 daňového řádu a také restriktivně dezinterpretoval rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, č. 2676/2012 Sb. NSS, když v rozporu s ním dospěl k závěru, že se na (hmotněprávní) prekluzivní lhůtu započatou před vstupem daňového řádu v účinnost neaplikuje § 41 s. ř. s. Z tohoto důvodu je napadený rozsudek v rozporu s ustálenou judikaturou NSS (rozsudky ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017-85, ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018-48, či ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 126; shodně též rozsudek krajského soudu ze dne 18. 2. 2021, č. j. 30 Af 13/2019-93; v doplnění kasační stížnosti pak stěžovatel poukázal i na rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021-21). Krajský soud tím porušil princip rovnosti a zásadu zákazu retroaktivity vyplývající z požadavků právní jistoty a ochrany legitimního očekávání. Akceptace výkladu krajského soudu by vedla k tomu, že by výše daňové povinnosti nepřipustně závisela na okamžiku podání žaloby. Správný je naopak výklad, podle něhož se na prekluzivní lhůty započaté před vstupem daňového řádu v účinnost jeho § 148 odst. 5 neaplikuje, zatímco § 41 s. ř. s. ano. V tomto případě tedy právo stanovit daň za předmětné zdaňovací období zaniklo až 6. 12. 2021. Stěžovatel navrhl, aby byla věc případně předložena rozšířenému senátu.

pokračování

[5] Stěžovatel dále namítl, že i pokud by Nejvyšší správní soud souhlasil se závěrem napadeného rozsudku, je zde přesto dán důvod pro jeho zrušení. Krajský soud totiž spolu s platebním výměrem za zdaňovací období 1. 7. 2008 – 30. 6. 2009 zrušil napadené rozhodnutí v rozsahu týkajícím se i dvou následujících zdaňovacích období, přestože těmi se vůbec nezabýval, což sám konstatoval. Výroky týkající se všech zdaňovacích období od sebe jsou objektivně oddělitelné. I v případě správnosti argumentace krajského soudu již není možné rozhodnout o odvolání proti platebnímu výměru za zdaňovací období 1. 7. 2009 – 30. 6. 2010, neboť prekluzivní lhůta uplynula k 1. 7. 2020. Napadený rozsudek je tudíž nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů či pro rozpor mezi jeho výrokiem a odůvodněním. Stěžovatel navrhl napadený rozsudek zrušit.

[6] V reakci na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, stěžovatel připustil, že kasační námitka nesprávného posouzení běhu prekluzivní lhůty v jeho světle nemůže obstát. Přesto však trval na zrušení napadeného rozsudku pro chybné zrušení celého napadeného rozhodnutí namísto pouze jeho výroku I.

[7] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost je přípustná, projednatelná a zároveň i důvodná.

[9] Řízení o kasační stížnosti bylo usnesením ze dne 25. 1. 2023, č. j. 2 Afs 137/2021-36, přerušeno z důvodu překážky – řízení vedeného před rozšířeným senátem o otázce přímo se vztahující k nyní projednávané věci [§ 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s.]. Rozšířený senát o této otázce rozhodl rozsudkem ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64. Soud proto rozhodl výrokiem I. tohoto rozsudku podle § 48 odst. 6 s. ř. s., že se v řízení pokračuje.

[10] Jak již uvedl sám stěžovatel, krajský soud v napadeném rozsudku správně posoudil běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně, když dovodil, že § 41 s. ř. s. způsobující její stavení se v případě žalobkyně neuplatní. Ta totiž podala správní žalobu (která vyústila ve vývoj popsany v bodě 2 tohoto rozsudku) až po vstupu daňového řádu v účinnost.

[11] Rozšířený senát uvedl ve zmíněném rozsudku č. j. 9 Afs 95/2021-64, bodech 29 a 35: *„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. [...] 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.“*

[12] Právo stanovit daň za zdaňovací období 1. 7. 2008 – 30. 6. 2009 tudíž v tomto případě zaniklo k 1. 7. 2019, tedy před pravomocným doměřením daně na základě napadeného rozhodnutí. Námitka směřující proti závěru o uplynutí prekluzivní lhůty [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] proto není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud nicméně přisvědčuje stěžovateli, že napadený rozsudek trpí jinou vadou s dopadem na jeho zákonnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[14] Krajský soud v bodě 7 napadeného rozsudku uvedl: „V první řadě je nezbytné uvést, že podstatou nyní projednávané věci tvoří otázka, zda uplynula objektivní prekluzivní lhůta k vyměření daně žalobci za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009. Napadené rozhodnutí v rozsahu přezkumu dodatečných platebních výměrů správce daně č. j. 677323/15/3004-51521-707654 a č. j. 677720/15/3004-51521-707654, týkajících se zdaňovacích období od 1. 7. 2009 do 30. 6. 2010 a od 1. 7. 2010 do 30. 6. 2011 tak nejsou předmětem sporu, a krajský soud se jimi proto nebude zabývat.“

[15] Krajský soud tedy s ohledem na obsah žalobní argumentace, tj. jednoznačně formulovanou vůli žalobkyně určující rozsah soudního přezkumu, správně konstatoval, že předmětem řízení je otázka uplynutí prekluzivní lhůty jen ve vztahu ke zdaňovacímu období 1. 7. 2008 – 30. 6. 2009, načež se i v dalších pasážích napadeného rozsudku zabýval pouze tímto zdaňovacím obdobím. Krajský soud přesto spolu s platebním výměrem za zdaňovací období 1. 7. 2008 – 30. 6. 2009 zrušil napadené rozhodnutí jako celek, tedy včetně jeho výroků II. a III. týkajících se zdaňovacích období 1. 7. 2009 – 30. 6. 2010 a 1. 7. 2010 – 30. 6. 2011, a to aniž by k tomu uvedl relevantní argumentaci. Z napadeného rozhodnutí přitom vyplývá, že jeho výroky I.–III. od sebe jsou oddělitelné, neboť se každý týká doměření daně za jedno zdaňovací období na základě samostatného dodatečného platebního výměru. Za těchto okolností nelze než dospět k závěru, že napadený rozsudek je třeba zrušit pro vadu spočívající v nesprávně formulovaném výroku. Zrušení celého napadeného rozhodnutí totiž nemá oporu ve věcně správném odůvodnění napadeného rozsudku, v němž byl rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí, kterým je soud vázán, v návaznosti na zřetelně vyjádřenou skutečnou vůli žalobkyně (a nikoli pouze petit žaloby) správně vymezen tak, že se týká toliko jeho výroku I. O tom, že si žalobkyně nepřála přezkum ostatních dodatečných platebních výměrů a na ně navazujících výroků II. a III. napadeného rozhodnutí, nemá NSS stejně jako krajský soud na základě jasného textu žaloby pochybnosti a za daných okolností nevidí důvod k upřednostnění formálního petitu požadujícího zrušit napadené rozhodnutí celé.

[16] Jinými slovy, krajský soud se dopustil pochybení při formulaci výroku, čímž řízení o žalobě zatížil podstatnou vadou mající vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Jeho úvahy ve vztahu k výroku I. napadeného rozhodnutí a platebnímu výměru za zdaňovací období 1. 7. 2008 – 30. 6. 2009 se nicméně ve světle zmíněného rozsudku rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 95/2021-64 ukázaly jako věcně správné. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o zrušení napadeného rozsudku a vedle toho i výroku I. napadeného rozhodnutí spolu s příslušným dodatečným platebním výměrem. Zrušením napadeného rozsudku tímto rozsudkem nedochází ke stanovení daně za zdaňovací období 1. 7. 2009 – 30. 6. 2010 a 1. 7. 2010 – 30. 6. 2011, nýbrž k „obživení“ krajským soudem nezákonně zrušených výroků II. a III. napadeného rozhodnutí, a tím i obnovení jejich účinků ve vztahu ke stanovení daně za tato zdaňovací období (srov. zejm. bod 40 rozsudku NSS ze dne 11. 10. 2023, č. j. 1 Afs 275/2022-43).

IV. Závěr a náklady řízení

[17] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud výrokem II. tohoto rozsudku zrušil napadený rozsudek a současně rozhodl výrokem III. i o zrušení výroku I. napadeného

pokračování

rozhodnutí a dodatečného platebního výměru za zdaňovací období 1. 7. 2008 – 30. 6. 2009, neboť pro takový postup byl důvod již v řízení před krajským soudem [§ 110 odst. 1 věta první před středníkem ve spojení s jeho odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[18] Nejvyšší správní soud současně rozhodl o náhradě nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Za procesně úspěšného účastníka řízení je třeba považovat žalobkyni, která dosáhla zrušení správních rozhodnutí, jejichž zákonnost žalobou zpochybnila (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Náleží jí proto náhrada nákladů v celkové výši 11.228 Kč, tj. 3.000 Kč za soudní poplatek za žalobu a dále 8.228 Kč jako odměna zástupce za dva úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, podání žaloby) a náhrada hotových výdajů (oboje včetně DPH) [§ 7 bodu 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 4 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb]. Náhradu nákladů řízení je stěžovatel povinen uhradit (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý na základě § 64 s. ř. s.) ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku. Žalovaný (stěžovatel) z pohledu celkového výsledku řízení před správními soudy úspěšný nebyl, nemá proto na náhradu nákladů řízení právo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[19] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že náhrada nákladů řízení vzniklých před krajským soudem byla žalobkyni přiznána již výrokem II. zrušeného napadeného rozsudku, a to ve stejné výši, jako nyní stanovil kasační soud. Pokud již stěžovatel splnil svou povinnost podle výroku II. napadeného rozsudku a v něm stanovenou částku nákladů řízení žalobkyni (resp. k rukám její tehdejší zástupkyně BDO Czech Republic s.r.o.) uhradil, svou povinnost tím splnil.

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

V Brně dne 28. února 2024

Eva Šonková
předsedkyně senátu