



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně: **KRACHCEN s.r.o., IČ:27613054**
se sídlem Struhařovská 2931/9, Praha 4,
zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, vykonávajícím advokacii jako
společník korp. Advokátní daňová kancelář Hajdučík, s.r.o.,
se sídlem Sluneční nám. 14, 158 00 Praha 5, IČ: 01544403

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7.4.2022, č.j.12370/22/5200-11434-701858,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7.4.2022, č.j.12370/22/5200-11434-701858, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 20.7.2012, čj. 417208/12/004513109985, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 32.684 Kč k rukám Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobou podanou u zdejšího soudu domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 (dále jen „správce daně“) č. j. 417208/12/004513109985, ze dne 20. 7. 2012 tak, že se doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období ode dne 1. 1. 2008 do dne 31. 12. 2008 po provedeném odvolacím řízení změnila z částky 1 100 610,- Kč na částku 1 106 910,- Kč, penále se podle ust. § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) ve spojení s ust. § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) změnilo z částky 220 122,- Kč na částku 221 382,- Kč, a dále se penále z dodatečně snížené daňové ztráty změnilo z částky 108 448,- Kč na částku 21 689,- Kč.
2. Podáním doručeným soudu dne 14.12.2023 žalovaný sdělil, že se chystá provést úkon, jímž žalobkyni uspokojí.
3. Dne 18.12.2023, čj. 10 Af 11/2022-56, vydal soud usnesení, jímž žalovanému stanovil lhůtu 3 měsíců k vydání rozhodnutí, jímž zamýšlí žalobkyni uspokojit. Současně s tímto usnesením vrátil soud žalovanému správní spis.
4. Soud dne 11.4.2024 zjistil (na základě telefonického dotazu žalovanému), že žalovaný dne 19.1.2024 vydal rozhodnutí, jímž došlo k uspokojení žalobkyně.
5. Výzvou ze dne 12.4.2024 (čl. 63), doručenou 22.4.2024 žalobkyni, vyzval soud žalobkyni, zda-li je postupem žalovaného uspokojena.
6. Dne 12.4.2024 bylo soudu doručeno sdělení žalovaného o uspokojení žalobkyně. Podle tvrzení žalovaného měla být žalobkyně uspokojena vydáním rozhodnutí ze dne 19.1.2024, č. j. 2132/24/5200-11434-711938. Rozhodnutí přiložil v kopii v příloze sdělení.
7. Z obsahu rozhodnutí vyplývá, že žalovaný rozhodl dle § 124 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), na základě posouzení žaloby podané u Městského soudu v Praze a vedené pod sp. zn. 10 Af 11/2022, kterou se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 12370/22/5200-11434-701858 ze dne 7. 4. 2022, v přezkumném řízení směřujícím k uspokojení navrhovatele tak, že **rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 12370/22/5200-11434-701858 ze dne 7. 4. 2022 se mění ve výrokové části na nový výrok, který po provedeném přezkumném řízení zní, tak že napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 č. j. 417208/12/004513109985 ze dne 20. 7. 2012 se v souladu s ust. § 111 odst. 6 daňového řádu ruší a odvolací řízení se zastavuje a současně se dle ust. § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastavuje doměřovací řízení zahájené z moci úřední dne 12. 5. 2011.**
8. Dne 22.4.2024 bylo soudu doručeno sdělení žalobkyně, že 19.1.2024, č. j. 2132/24/5200-11434-711938, uspokojena není, trvá na projednání žaloby a požaduje náklady (za čtyři úkony právní služby).
9. Soud dne 24.4.2024, čj. 10 Af 11/2022-74, usnesením rozhodl ve smyslu § 46 odst. 1 písm. a) s.ř.s, o odmítnutí žaloby.
10. Rozhodnutí bylo žalobkyní napadeno kasační stížností, již Nejvyšší správní soud dne 19.7.2024, čj. 5 Afs 47/2024-32, vyhověl s odůvodněním, že rozhodnutí žalovaného ze dne Shodu s propisem potvrzuje M. S.

19. 1. 2024 je výslovně uvozeno jako rozhodnutí vydané dle § 124 odst. 1 daňového řádu. Úmysl žalovaného vydat rozhodnutí v přezkumném řízení dle § 124 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 62 s. ř. s. za účelem uspokojení stěžovatelky, jež se ve správním soudnictví domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2022, je zřejmý i z procesního postupu žalovaného v řízení o žalobě i z postupu soudu. Uplatní se proto plně závěr rozsudku č. j. 6 Afs 42/2020–32, podle něhož *rozhodnutí, jímž správce daně v přezkumném řízení směřujícím k uspokojení navrhovatele podle § 124 daňového řádu zruší nebo změní původní rozhodnutí, nabývá právních účinků dnem právní moci rozhodnutí soudu o zastavení řízení (§ 62 odst. 5 s. ř. s.). Zrušení nebo změna rozhodnutí správce daně v přezkumném řízení směřujícím k uspokojení navrhovatele není důvodem pro odmítnutí žaloby pro absenci předmětu řízení podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.*

11. Nejvyšší správní soud v rozsudku dále uvedl, že *„rozhodnutím o zastavení řízení se zde přitom rozumí rozhodnutí podle § 47 písm. b) s. ř. s., jež lze vydat pouze v případě, že navrhovatel podle § 62 odst. 4 s. ř. s. prohlásí, že byl postupem správního orgánu plně uspokojen, popřípadě nevyjádřili se navrhovatel ohledně svého uspokojení ve stanovené lhůtě a ze všech okolností případu je zřejmé, že k jeho uspokojení došlo (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2010, č. j. 3 Ads 148/2008–70). Stěžovatelka se však v řízení před městským soudem vyjádřila tak, že postupem žalovaného uspokojena nebyla a trvá na projednání žaloby. [18] Rozhodnutí žalovaného vydané podle § 124 daňového řádu tedy nemohlo v průběhu žalobního řízení nabýt právních účinků, tudíž ani odstranit žalobou napadené rozhodnutí, a nemohl tak odpadnout předmět soudního řízení. Městský soud proto pochybil tím, že dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítl žalobu stěžovatelky, aniž byly pro odmítnutí žaloby splněny zákonné podmínky. V dalším řízení městský soud žalobu věcně projedná a rozhodne o ní, neshledá-li naplnění zákonných důvodů pro zastavení řízení či odmítnutí žaloby z jiného důvodu než v předchozím řízení. [19] Žalovaný městskému soudu oznámil vydání rozhodnutí, jímž zamýšlel uspokojit stěžovatelku, až po uplynutí tříměsíční lhůty stanovené citovaným usnesením městského soudu č. j. 10 Af 11/2022–56 (jež bylo žalovanému doručeno dne 22. 12. 2023). Vzhledem k výše uvedenému a k tomu, že stěžovatelka tuto skutečnost nerozporovala, však NSS neposuzoval, zda vůbec byly naplněny podmínky pro postup podle § 62 odst. 3 s. ř. s., anebo zda městský soud neměl pokračovat v řízení již s ohledem na § 62 odst. 2 větu za středníkem s. ř. s.*
12. Podle § 62 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), *dokud soud nerozhodl, může odpůrce vydat nové rozhodnutí nebo opatření, popřípadě provést jiný úkon, jimiž navrhovatele uspokojí, nezasáhne-li tímto postupem práva nebo povinnosti třetích osob. Svůj záměr navrhovatele uspokojit sdělí správní orgán soudu a vyžádá si správní spisy, pokud je již soudu předložil.*
13. Podle § 62 odst. 4 s. ř. s. *soud řízení usnesením zastaví, sdělí-li navrhovatel, že je uspokojen. Soud řízení zastaví i tehdy, nevyjádřili-li se takto navrhovatel ve stanovené lhůtě, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že k jeho uspokojení došlo.*
14. Podle § 62 odst. 5 s. ř. s. *Rozhodnutí, opatření nebo úkon podle odstavce 1 nabývá právní moci nebo obdobných právních účinků dnem právní moci rozhodnutí soudu o zastavení řízení.*
15. Podle argumentace žalobkyně vznesené v kasační stížnosti předmět řízení o žalobě neodpadl, neboť podle § 62 odst. 5 s. ř. s. *nabývá rozhodnutí žalovaného vydané podle § 62 odst. 1 s. ř. s. právní moci teprve dnem nabytí právní moci rozhodnutí soudu o zastavení řízení. K tomu však nedošlo. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 1. 2024 proto nemohlo nabýt právní moci, tedy ani změnit žalobou napadené rozhodnutí, které tak stále existuje.*

Shodu s propisem potvrzuje M. S.

16. Jelikož žalobce v soudem stanovené lhůtě prohlásil, že nebyl úkonem odpůrce uspokojen, soud pokračoval v projednávání věci. O této skutečnosti žalovaného nebylo třeba vyrozumívat, neboť toto vyjádření žalobce je uvedeno v usnesení soudu ze dne 24.4.2024, čj. 10 Af 11/2022-74 bodu 5. Soud není oprávněn zastavit řízení pro uspokojení navrhovatele přes jeho výslovné sdělení, že nebyl uspokojen, byť by tomu tak objektivně bylo (usnesení NSS 3 Ads 148/2008-70, body 43 až 53).
17. Soud proto pokračoval v meritorním projednání žaloby.

II. Napadené rozhodnutí

18. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve stručně zrekapituloval dosavadní průběh řízení. Daňová kontrola ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 (dále jen „zdaňovací období r. 2008“) byla zahájena dne 12. 5. 2011 dle protokolu č. j. 213279/11/004932107505 (dále jen „protokol o zahájení“). Daňovou kontrolou správce daně vyloučil z daňových nákladů zdaňovacího období r. 2008 ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) částku ve výši 29.998,71 Kč, uplatněnou duplicitně za nájem nebytových prostor v Plzni, a částku ve výši 7.410.656,92 Kč, zúčtovanou na základě dodavatelských faktur s označeným dodavatelem V.D.N.Import Export s.r.o., za nákup zboží.
19. Zpráva byla s daňovým subjektem projednána dle protokolu č. j. 391282/12/004932107505 dne 9. 7. 2012. V návaznosti na ukončení daňové kontroly vydal správce daně dodatečný platební výměr r. 2008, proti němuž odvolatel brojil odvoláním, v němž z věcného hlediska rozporoval pouze zjištění ve věci nákupu zboží.
20. Ve věci odvolání rozhodl odvolací orgán rozhodnutím č. j. 10266/14/5000-14204-701858 ze dne 16. 4. 2014 tak, že doměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2008 změnil z částky 1.100.610, - Kč na částku 1.106.910, - Kč, a penále z částky 220.122, - Kč na částku 221.382, - Kč, kdy celková částka penále, tj. včetně 5 % penále z částky dodatečně snížené daňové ztráty ve výši 108.448, - Kč, činí 329.830, - Kč (dále jen „rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 16. 4. 2014“).
21. Proti rozhodnutí odvolacího orgánu podal žalobce žalobu k Městskému soudu v Praze. Jak vyplývá z rozsudku č. j. 8 Af 29/2014–53 ze dne 11. 12. 2018, uvedený soud neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji (dále jen „rozsudek městského soudu ze dne 11. 12. 2018“). Daňový subjekt podal proti rozsudku městského soudu ze dne 11. 12. 2018 kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“). NSS svým rozsudkem č. j. 4 Afs 39/2019 - 33 ze dne 25. 5. 2021 zrušil rozsudek městského soudu ze dne 11. 12. 2018 (dále jen „rozsudek NSS“) a věc mu vrátil dle § 110 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“) k dalšímu řízení. V rozsudku NSS uvedl, že s výjimkou otázky zákonnosti stanovení penále, které není v daném případě v souladu s principy vyplývajícími z čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, již městský soud veškeré žalobní body vypořádal **se správným závěrem**, že žádný z nich není důvodný. NSS totiž zrušil rozsudek městského soudu pro nezákonnost z jiných než žalobou namítaných důvodů, neboť je povinen přihlídnout v některých výjimečných případech i z úřední povinnosti, tedy bez výslovně uplatněné námítky stěžovatele, k nezákonnostem rozhodnutí správního orgánu.
22. Následně rozhodl ve věci městský soud rozsudkem č. j. 8 Af 29/2014–102 ze dne 6. 10. 2021 tak, že zrušil rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 16. 4. 2014 podle § 78 odst. 1 soudního Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

řádu správního a věc mu vrátil k dalšímu řízení (dále jen „rozsudek městského soudu ze dne 6. 10. 2021“). Městský soud v rozsudku ze dne 6. 10. 2021 převzal jak skutková zjištění, tak i právní posouzení věci a vypořádání žalobních námitek, učiněná v rozsudku ze dne 11. 12. 2018 s tím, že pokud jde o penále z částky dodatečně snížené daňové ztráty, bude odvolací orgán postupovat podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Odvolací orgán je právním názorem vysloveným v tomto zrušujícím rozsudku vázán dle § 78 odst. 5 soudního řádu správního.

III. Žaloba

23. Žalobkyně v podané žalobě domáhá zrušení napadené rozhodnutí jakož i dodatečného platebního výměru, neboť není možné dle § 148 odst. 5 daňového řádu překročit maximální lhůtu pro stanovení daně tak, jak NSS uvedl v rozsudku č. j. 9 Afs 95/2021-64 ze dne 1. 11. 2023.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

24. Žalovaný se k námitce uplynutí objektivní prekluzivní lhůty uvedl, že z jeho úřední činnosti je mu známo předložení věci rozšířenému senátu NSS svým usnesením ze dne 24. 3. 2022, č. j. 9 Afs 95/2021-40, ve vztahu k problematice stavení objektivní prekluzivní lhůty, a proto ponechává na úvaze městského soudu, zda nyní vedené řízení o žalobě přerušit. Žalovaný se k této námitce již vyjádřil v bodech 69 a násl. napadeného rozhodnutí, na které v podrobnostech odkazuje, a setrvává na svém stanovisku, že relevantní pro posouzení toho, zda se aplikuje § 41 s.ř.s, či nikoliv, tedy zda dochází ke stavění desetileté prekluzivní lhůty pro vyměření daně, je pouze skutečnost, kdy započala tato objektivní desetiletá lhůta běžet, tj. zda před účinností daňového řádu či v době účinnosti daňového řádu. Z tohoto důvodu v posuzovaném případě v souladu s § 41 s.ř.s. po dobu řízení před soudem neběží desetiletá prekluzivní lhůta pro vyměření (stanovení) daně, neboť tato započala běžet před účinností daňového řádu (za zdaňovací období r. 2008 dne 31. 12. 2008), přičemž není relevantní, zda řízení před soudem bylo zahájeno před nebo za účinnosti daňového řádu.
25. Poukázal na stěžejní rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, publ. pod č. 2676/2012 Sb. NSS, a v něm předestřený právní názor vysloven v rámci soudního řízení správního, které bylo zahájeno ještě před účinností daňového řádu, docházelo v praxi ke sporům, zda citovaný právní názor lze aplikovat rovněž na situace, kdy bylo soudní řízení správní zahájeno již za účinnosti daňového řádu. Právě to představuje v daném případě právní otázku, která je mezi stranami sporná. NSS totiž ve vztahu k této otázce opakovaně judikoval, že s ohledem na hmotněprávní povahu lhůty pro stanovení daně je pro posouzení aplikovatelnosti § 41 s.ř.s. podstatný okamžik počátku jejího běhu, a nikoli tedy okamžik podání správní žaloby. Na shora citovaný právní názor tak NSS navázal v rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017-85, v němž stran otázky běhu desetileté lhůty pro stanovení daně (a okolností její běh ovlivňujících) uvedl následující: „*I pro tuto lhůtu podle § 264 odst. 4 daňového řádu platí, že se ode dne nabytí účinnosti daňového řádu posuzuje podle jeho ustanovení upravujících lhůtu pro stanovení daně, přičemž okamžik počátku běhu lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Objektivní prekluzivní lhůtu upravuje § 148 odst. 5 daňového řádu. Toto ustanovení lze vzhledem k jeho hmotněprávní povaze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které započaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011.*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

Objektivní prekluzivní lhůtu, která započala běžet před 1. 1. 2011 tak, jako v projednávané věci, je pak nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, tzn. včetně § 41 s. ř. s., jehož působnost ve věcech daní zanikla až s účinností daňového řádu. Proto je třeba vycházet z předpokladu, že i v projednávané věci je běh prekluzivní lhůty po dobu soudních řízení stavěn (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011–218).“ K citovanému žalovaný dodává, že tento právní názor byl NSS vysloven v soudním řízení správním, jež bylo zahájeno žalobou podanou již za účinnosti daňového řádu (konkrétně v roce 2014). Totožný právní názor byl za obdobných skutkových okolností vysloven dále např. v rozsudcích NSS ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018-48 (v rámci jeho bodu [37]), či ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126 (v rámci jeho bodu [38]). S citovanými právními názory se pak žalovaný ztotožňuje s tím, že měly být aplikovány rovněž v této věci.

26. Desetiletá objektivní lhůta pro stanovení daně v posuzovaném případě začala běžet dne 31. 12. 2008 a uplynula by dne 31. 12. 2018 v případě, pokud by nedošlo k žádným jiným úkonům (opakované stavění běhu lhůty po dobu vedení soudních řízení ve správním soudnictví ve smyslu § 41 s.ř.s.). [18] Dne 24. 6. 2014 však byla podána správní žaloba (zahájeno řízení u městského soudu), přičemž související rozsudek nabyt právní moci dne 23. 1. 2019, následně byla dne 29. 1. 2019 podána kasační stížnost k NSS a související rozsudek NSS nabyt právní moci dne 4. 6. 2021, následné soudní řízení u městského soudu proběhlo od 18. 6. 2021 s tím, že související rozsudek nabyt právní moci dne 15. 11. 2021. Po dobu uvedených soudních řízení však lhůta pro stanovení daně prokazatelně neběžela. Objektivní desetiletá lhůta pro stanovení daně tedy po dobu uvedených soudních řízení byla stavěna dle § 41 s.ř.s. ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu a skončila by až dnem 4. 5. 2026. Z uvedených skutečností je zcela zřejmé, že objektivní lhůta pro stanovení daně zdaňovacího období r. 2008 dosud neuplynula a námitka žalobce je zcela nedůvodná. Ke konkrétním okolnostem majícím vliv na běh lhůty odkázal žalovaný na body 69 a násl. napadeného rozhodnutí.

V. Repliky žalobkyně a další vyjádření žalovaného

27. Žalobkyně na vyjádření žalovaného k žalobě reagovala doplněním žaloby ze dne 12.6.2022, v které uvedla aktuální judikaturu týkající se důkazního břemene
28. Žalovaný na doplnění reagoval dalším vyjádřením z 14.7.2022, kde rozvinul argumenty rozhodnutí ohledně zjišťování skutkového stavu.
29. V replice ze dne 23.7.2022 poukázal na obsah předkládacího usnesení Krajského soudu v Praze, které iniciovalo rozhodování rozšířeného senátu na základě usnesení ze dne 24.3.2022 čj. 9 Afs 95/2021-40.
30. Dále následovalo již výše konstatované sdělení záměru uspokojit žalobce ze dne 14.12.2023, a vyrozumění ze dne 12.4.2024 zaslaného žalovaný o vydání rozhodnutí, jímž byl žalobce uspokojen.

V. Posouzení věci soudem

31. Městský soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Napadené rozhodnutí městský soud přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze

skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

32. Žaloba je důvodná.
33. Soud se nejprve zabýval námitkou žalobkyně, že již před podáním žaloby marně uplynula lhůta pro stanovení daně.
34. Žalobkyně namítala, že lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 47 daňového řádu počala plynout u daně z příjmů právnické osoby za zdaňovací období 2008 dne 31. 12. 2008 a uplynula dne 31. 12. 2018, a proto je napadené rozhodnutí vydané po marném plynutí prekluzivní lhůty, svůj názor opírá se o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2014, čj. 2 Afs 79/2012–49: „*Jak však bylo výše uvedeno, v současnosti existuje nová úprava běhu lhůt pro vyměření daně, tedy úprava daňového řádu. Zatímco podle (nezměněného) ustanovení § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní po dobu řízení před soudem neběží (dochází i nadále ke stavení jak subjektivní, tak objektivní prekluzivní lhůty pro vyměření daně), podle současné právní úpravy v daňovém řádu ke stavení objektivní lhůty již nedochází. Výše uvedené lze dovodit ze systematiky celého ustanovení § 148 daňového řádu, které stavení běhu lhůty upravuje samostatně v odst. 4, aby následně v odst. 5 upravilo maximální možnou délku prekluzivní lhůty; tuto lhůtu pak nelze ani stavět, ani přerušovat. Tento závěr je i v souladu se záměrem zákonodárce (ratio legis), který v důvodové zprávě k návrhu nového daňového řádu konstatoval, že je zde stanovena maximální desetiletá lhůta, po kterou je možno lhůty obnovovat, a tedy stanovit daň“ (viz důvodová zpráva, sněmovní tisk č. 685/0, 5. volební období 2006–2010, <http://www.psp.cz>). Novým daňovým řádem stanovena desetiletá objektivní lhůta tedy představuje maximální časový limit pro stanovení daně, byť s několika výjimkami (§ 148 odst. 6 a 7 daňového řádu) a působnost ustanovení § 41 s. ř. s., pokud jde o jeho návaznost na objektivní prekluzivní lhůtu, tak s účinností k 1. 1. 2011 zanikla jako důsledek tzv. nepřímé novelizace, provedené § 148 daňového řádu. Ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu je nicméně povahy hmotněprávní a lze je tak aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za jeho účinnosti, tedy od 1. 1. 2011. Tento závěr však platí pouze za předpokladu, že příslušné přechodné ustanovení, tj. ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu nestanoví jinak. Podle tohoto ustanovení platí, že 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 stavení běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí jeho účinnosti, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Mezi právní skutečnosti předpokládané přechodným ustanovením § 264 odst. 4, větou třetí daňového řádu (výše zvyrazněnou), lze nepochybně podřadit i soudní řízení zahájené na základě žaloby. Podání žaloby totiž představuje právní úkon, který je výkonem práva a jako takový je právní skutečností spočívající ve volném chování, s nímž právní norma spojuje vznik určitých právních následků (účinků); tyto účinky – zde stavení objektivní prekluzivní lhůty – tedy i za účinnosti daňového řádu přetrvávají. Uvedené závěry vyplývají z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011–218, který ostatně krajský soud v odůvodnění svého rozsudku obsáhle citoval. Se zřetelem k vlivu řízení vedených před správními soudy na běh prekluzivních lhůt, jejichž počátek se odvíjí od úpravy ZSDP, lze tedy shrnout, že k jejich stavení (ve smyslu § 41 s. ř. s.) dochází u subjektivních lhůty poté, co nabyl účinnosti daňový řád. Objektivní desetiletá lhůta má nyní absolutní povahu a její*

Shodu s propisem potvrzuje M. S.

stavení, z důvodů vyplývajících z ustanovení § 41 s. ř. s., je tak vyloučeno; toto pravidlo se neuplatní pouze za předpokladu, že řízení před správními soudy bylo zahájeno v době před 1. 1. 2011, přičemž účinky stavení běhu této lhůty mají pouze ta řízení (jejich části), překračující datum 31. 12. 2002.“ Dále žalobkyně uvedla, že stejný názor zastává 9. senát Nejvyššího správního soudu, který předložil věc rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu svým usnesením ze dne 24. 3. 2022, č. j. 9 Afs 95/2021–40.

35. Dle ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.
36. Speciální lhůta pro stanovení daně je zakotvena v ustanovení § 38r odst. 2 ZDP. Zákonem č. 261/2007 Sb. byla s účinností od 1. 1. 2008 rozšířena aplikace § 38r odst. 2 ZDP na všechny poplatníky daně z příjmů (nejenom na příjemce investiční pobídky). Počínaje zdaňovacím obdobím, které započalo v roce 2008, se tak u všech poplatníků daně z příjmů při určení lhůty pro stanovení daně v případech, kdy jako položka odčitatelná od základu daně mohla být uplatňována daňová ztráta, postupuje podle ustanovení § 38r odst. 2 ZDP, ze kterého vyplývá: *„Lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit“.*
37. Podle § 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.
38. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu, lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.
39. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu, 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.
40. Žalovaný ve svém rozhodnutí ze dne 19.1.2024 poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu NSS v rozsudku ze dne 28. 08. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018–48 a v rozsudku ze dne 09. 08. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021–21, kde uvedl, že: *„pro posouzení možnosti aplikace § 41 s. ř. s. není rozhodující, zda k zahájení řízení před správními soudy, resp. k podání žaloby, došlo před účinností či až za účinnosti daňového řádu. 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. Tento*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

právní názor převzaly dále např. rozsudky NSS ze dne 3. 2. 2022, č. j. 1 Afs 21/2020–32, ze dne 24. 2. 2022, čj. 9 Afs 261/2019–47.

41. Nové rozhodnutí rozšířeného senátu v rozsudku NSS ze dne 01. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021, dospělo k jinému právnímu názoru: „... *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.*“ Proto žalovaný postupoval ve smyslu ust. § 111 odst. 6 daňového řádu a jelikož uplynula lhůta pro stanovení daně rozhodnutí o stanovení daně zrušil a odvolací řízení zastavil, jelikož podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu správce daně nebylo možné v řízení pokračovat.
42. Z nově vysloveného právního názoru rozšířeného senátu NSS v rozsudku ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021, k posouzení otázky, zda soudní řízení zahájená po nabytí účinnosti daňového řádu staví běh desetileté objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně, která počala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků jednoznačně vyplývá: „*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.*“ Podle rozšířeného senátu NSS dosavadní judikatura nezohledňovala pravidlo obsažené v přechodném ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu a byla tak v rozporu s jasným zněním zákona a také nezohledňovala zákonnou koncepci nepravé retroaktivity, jejíž ústavnost potvrdil Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 09. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14. Dosavadní judikatura tak byla protiústavní, protože výkladem přetvářela zákon a upřednostňovala pravomoci státu na úkor práv daňových subjektů, neboť odnímala režim nepravé retroaktivity tam, kde to prospívalo ochraně jejich práv.
43. Na základě nejnovější judikatury NSS běh prekluzivní lhůty nutno posuzovat následovně: Lhůta pro stanovení daně započala běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, tj. 31. 12. 2008. Tento den je podle ust. § 264 odst. 4 daňového řádu rozhodný jako počátek lhůty pro stanovení daně. Další právní skutečnosti, které měly v posuzovaném případě vliv na běh lhůty pro stanovení daně, nastaly až po 1. 1. 2011, tj. za účinnosti daňového řádu a posuzují se tak podle ust. § 148 daňového řádu, v němž však stavení lhůty neprodlužuje nejdelší možnou lhůtu pro stanovení daně podle odst. 5 předmětného ustanovení. Lhůta pro stanovení daně dle ust. § 148 odst. 5 daňového řádu tak ve věci daňového subjektu po dobu řízení před správním soudem (prvostupňovým i kasačním) nestála tak, jak na základě dřívější judikatury konstatoval v rozhodnutí ze dne 16. 4. 2014 žalovaný.
44. Soud rozhoduje na základě skutkového a právního stavu existujícího v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž je povinen samozřejmě zohlednit všechnu judikaturu v době rozhodování soudem.
45. S přihlédnutím k recentní judikatuře NSS soud uzavírá, že rozhodnutí o odvolání ze dne 7. 4. 2022 bylo doručeno dne 11. 4. 2022, to znamená po uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, která je lhůtou prekluzivní, a k jejímuž uplynutí má správce daně potažmo žalovaný povinnost přihlédnout ex officio, tj. z úřední povinnosti. Marným uplynutím lhůty pro stanovení daně tak zanikla pravomoc správce daně stanovit daň.
46. Soudu tedy nezbyvá než konstatovat, že v projednávaném případě došlo k vyměření daně za příslušné zdaňovací období až po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně, proto soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. pro vadu řízení spočívající v podstatném porušení procesních předpisů způsobujících nezákonnost. Jelikož

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

daň byla vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty, soud se žalobními námitkami nezabýval, neboť ani jejich případná důvodnost by na závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí nemohla nic změnit.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

47. Soud se na základě žalobní námitky jakož i z moci úřední zabýval otázkou prekluze doměření daně a dospěl k závěru, že žalovaný doměřil daň po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
48. Na základě uvedeného soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení (§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Jelikož stejnou vadou trpí i rozhodnutí prvostupňové zrušil soud i Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 20.7.2012, čj. 417208/12/004513109985. Právním názorem vysloveným v zrušujícím rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
49. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů ten účastník, který byl v řízení úspěšný, jímž je v nyní projednávané věci žalobkyně, jejíž náklady tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3000Kč za žalobu a 5000 Kč za kasační řízení, (soudní poplatek za žalobu ve výši 3000 Kč jí byl vrácen) a dále odměna advokáta za šest úkonů právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d), g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tedy převzetí a příprava právního zastoupení, podání žaloby a doplnění žaloby ze dne 12.6.2022, sdělení ze dne 22.4.2024, kasační stížnost, a doplnění kasační stížnosti ze dne 19.7.2024. Podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, činí výše odměny za jeden úkon právní služby 3 100 Kč. Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon. Odměna advokáta tak činí 20.400 Kč s připočtením DPH ve výši 21 %, celkem 24.684 Kč. Spolu se soudním poplatkem tedy žalobkyni na náhradě nákladů řízení náleží 32.684 Kč.
50. Soud nepřiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení za podání ze dne 23.7.2022, jimiž žalobkyně reagovala na vyjádření žalovaného, neboť šlo o pouhé opakování předešlých argumentů. Soud zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost z důvodu, že došlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně, a proto se již pro nadbytečnost nezabýval dalšími žalobními námitkami.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 25.6.2025

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu