

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **KVS EKODIVIZE a.s.,** se sídlem Leskovská 566, Horní Benešov, zast. JUDr. Jiřím Miketou, advokátem se sídlem Jaklovecká 1249/18, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj,** se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, ve věci ochrany před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 6. 2017, čj. 22A 133/2016-37, ve znění opravného usnesení ze dne 15. 6. 2017, čj. 22A 133/2016-44,

takto:

**I.** Kasační stížnost **se zamítá**.

**II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám jejího zástupce JUDr. Jiřího Mikety, advokáta.

## Odůvodnění:

### I. Podstata věci

[1] Žalobkyně podala ke Krajskému soudu v Ostravě žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v tom, že žalovaný pokračoval v provádění daňových kontrol i přesto, že uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně. V období po 1. 1. 2014 žalovaný odeslal několik žádostí o mezinárodní spolupráci v rámci probíhajících

daňových kontrol zahájených dne 18. 6. 2012 a dne 1. 10. 2012. Žalobkyně namítala, že odesláním žádostí o mezinárodní spolupráci v rámci těchto daňových kontrol se prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu nestavěla, neboť písm. f) bylo do daňového řádu vloženo zákonným opatřením Senátu až s účinností od 1. 1. 2014. Podle přechodných ustanovení zákonného opatření Senátu se na řízení a jiné postupy zahájené před 1. 1. 2014, použijí dosavadní právní předpisy. Na probíhající daňové kontroly se tedy v souladu s těmito přechodnými ustanoveními měl použít daňový řád s účinností do 1. 1. 2014, který žádost o mezinárodní spolupráci jakožto skutečnost podstatnou pro stavení prekluzivní lhůty neznal. Z tohoto důvodu je žalobkyně přesvědčena, že lhůta pro stanovení daně již marně uplynula a daňová kontrola probíhající po uplynutí této lhůty je nezákonná.

[2] Krajský soud žalobě vyhověl: výrokem I. napadeného rozsudku žalovanému zakázal, *aby pokračoval v provádění daňové kontroly zahájené protokolem ze dne 18. 6. 2012, čj. 96359/12/358930801275 ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2010, duben 2010, květen 2010, srpen 2010, září 2010, říjen 2010, listopad 2010, prosinec 2010, leden 2011, únor 2011, březen 2011, červen 2011, červenec 2011, srpen 2011 a září 2011 a ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010*, výrokem II. napadeného rozsudku žalovanému zakázal, *aby pokračoval v provádění daňové kontroly zahájené protokolem ze dne 1. 10. 2012, čj. 125420/12/358930804152 ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011*. Výrok III. se týkal zastavení části řízení pro částečné zpětvzetí žaloby a výrok IV. náhrady nákladů řízení. Opravným usnesením ze dne 15. 6. 2017, čj. 22A 133/2016-44, krajský soud opravil výrok IV. a část odůvodnění ve vztahu k takto opravenému výroku.

[3] V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud dospěl k závěru, že odesláním žádostí o mezinárodní spolupráci se tříletá prekluzivní lhůta nestaví. V dané věci nebylo možné aplikovat § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, které bylo do tohoto zákona vloženo zákonným opatřením Senátu s účinností od 1. 1. 2014. V souladu s přechodnými ustanoveními tohoto zákonného opatření měl žalovaný povinnost dokončit daňové kontroly zahájené před tímto datem podle daňového řádu účinného do 1. 1. 2014 (viz přechodné ustanovení čl. XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu), tj. včetně ustanovení týkajících se počítání běhu prekluzivní lhůty a právních skutečností relevantních pro její stavení. Z tohoto důvodu soud žalovanému zakázal výroky I. a II. napadeného rozsudku pokračování v uvedených daňových kontrolách.

## II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl výrok I., II. a IV. krajského soudu kasační stížností z důvodu nesprávného posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Zpochybňuje výklad čl. XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu, podle kterého: „*[ř]ízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu*.“

[5] Stěžovatel zejména namítá, že postupy daňového orgánu při mezinárodní spolupráci (včetně odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci) jsou tzv. jiné postupy podle

daňového řádu, a nikoli pouze dílčí úkon. Je proto přesvědčen, že § 148 odst. 4 písm. e) [nyní písm. f)] daňového řádu měl být v dané věci aplikován a tvrdí, že odesláním žádosti o mezinárodní spolupráci po 1. 1. 2014 se prekluzivní lhůta pro stanovení daně zastavila bez ohledu na skutečnost, že daňové kontroly (v rámci nichž byly příslušné žádosti odeslány) byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti zákonného opatření Senátu.

[6] Zároveň upozornil na to, že žádost o mezinárodní spolupráci může být odeslána i mimo probíhající daňovou kontrolu, např. v rámci vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu (tzv. jiné postupy). V takovém případě však nelze jednoznačně určit okamžik zahájení tohoto postupu. Pro aplikaci § 148 odst. 4 písm. e) [nyní písm. f)] daňového řádu by i z tohoto důvodu mělo být určující pouze datum odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci.

[7] V doplnění kasační stížnosti odkázal stěžovatel na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, čj. 5 Afs 71/2009-48, podle kterého: *„[ř]ízení ve věci žádosti o mezinárodní pomoc při správě daní probíhá zcela nezávisle na daňové kontrole konané dožádaným smluvním státem (vyjma tzv. souběžné kontroly dle čl. 8b citované směrnice). Už z tohoto důvodu nelze řízení ve věci žádosti označit za úkon daňové kontroly, byť je v průběhu daňové kontroly zahájeno. Ve většině případů nemusí být řízení ve věci žádosti o mezinárodní pomoc při správě daní, a to právě s ohledem na jeho administrativní a časovou náročnost, v průběhu daňové kontroly ukončeno. Řízení ve věci žádosti o mezinárodní pomoc při správě daní tvoří celá řada procesních úkonů konaných jak na straně smluvního státu, jež o mezinárodní pomoc žádá, tak na straně daňových orgánů státu dožádaného. Na mezinárodní dožádání je tak nutno nahlížet, obdobně jako na daňovou kontrolu, jako na celek, jež se skládá z řady dílčích procesních úkonů. Řízení je zahájeno podáním žádosti o poskytnutí informace zákonem stanoveným způsobem.“* Stěžovatel odmítá akceptovat výklad krajského soudu, že správce daně nemůže učinit mezinárodní dožádání samostatně, a že se jedná pouze o *„jeden konkrétní úkon“* v rámci probíhající daňové kontroly. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalobkyně souhlasí se závěry krajského soudu, odmítá argumentaci stěžovatele ohledně výkladu pojmu řízení a jiných postupů, do kterých stěžovatel zahrnuje i postupy správce daně v rámci mezinárodního dožádání. Žádost o mezinárodní spolupráci nelze dle žalobkyně považovat za iniciační akt, kterým se zahajuje postup s určitou kontinuitou. Za směrodatné naopak považuje, že tzv. jiný postup (zde probíhající daňová kontrola) byl zahájen v období před nabytím účinnosti zákonného opatření Senátu, tj. před 1. 1. 2014. Z tohoto důvodu je přesvědčena, že prekluzivní lhůta k vyměření daně se v důsledku odeslání mezinárodního dožádání nestavěla a tedy že daňové kontroly probíhaly po uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně.

## III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

### *III.1. Přípustnost kasační stížnosti a právní rámec posouzení*

[9] Nejvyšší správní soud nejprve ověřil, zda kasační stížnost splňuje formální náležitosti a shledal, že je podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a osobou oprávněnou (§ 102 s.

ř. s.). NSS následně přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti; neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[10] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že v souladu s usnesením ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110: *„[z]ahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního*." Tyto závěry lze přitom plně aplikovat i na daňovou kontrolu ve smyslu § 85 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon o správě daní a poplatků.

[11] Posouzení zákonnosti prováděné daňové kontroly se v daném případě odvíjí od zodpovězení otázky, zda prekluzivní lhůta k vyměření daně uplynula či nikoliv.

[12] Lhůta pro stanovení daně je upravena v § 148 daňového řádu. Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, v platném znění (dále jen „zákonné opatření") bylo s účinností od 1. 1. 2014 vloženo do § 148 odst. 4 daňového řádu nové písmeno e) [nyní f)], podle kterého lhůta pro stanovení daně neběží po dobu *f) ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.* Zákonodárce tedy spojil se dnem odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci následek v podobě stavení prekluzivní lhůty k vyměření daně [§ 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu].

[13] Podle důvodové zprávy k zákonnému opatření Senátu bylo do výčtu § 148 odst. 4 daňového řádu doplněno písm. f), a to z důvodu, že informace získaná v rámci mezinárodní spolupráce by mohla mít vliv na výši daně a správce daně nemůže ovlivnit délku doby nutné k získání požadované informace ze zahraničí. Důvodová zpráva dále uvádí, že mezinárodní spolupráci při správě daní je třeba chápat v materiálním smyslu, tj. jako jakoukoliv činnost, která má charakter mezinárodní spolupráce při správě daní bez ohledu na to, jak je nazývána v konkrétním právním předpise, mezinárodní smlouvě atd. Konkrétně půjde zejména o mezinárodní spolupráci podle zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, (týkající se oblasti přímých daní) podle přímo použitelných předpisů Evropské unie týkající se oblasti nepřímých daní (např. nařízení Rady č. 904/2010) a podle mezinárodních smluv. Tímto návrhem zákonodárce sjednotil právní úpravu pro přímé a nepřímé daně, neboť navržená úprava byla již součástí zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní (týkající se přímých daní), avšak nevztahovala se na mezinárodní spolupráci při správě nepřímých daní (viz důvodová zpráva k bodu 29 zákonného opatření).

[14] Podle přechodných ustanovení čl. XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu platí: *„[ř]ízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu*." Toto přechodné ustanovení se tedy vztahuje na řízení a jiné postupy správce daně, které byly zahájeny před 1. 1. 2014 s tím, že se dokončí podle daňového řádu účinného do 1. 1. 2014.

pokračování

[15] V nyní projednávané věci začaly prekluzivní lhůty k vyměření daňových povinností ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu (viz bod [2] tohoto rozsudku) znovu běžet dnem zahájení daňových kontrol dne 18. 6. 2012 a dne 1. 10. 2012 (viz § 148 odst. 3). Ze správního spisu vyplývá, že správce daně odeslal několik žádostí o mezinárodní spolupráci týkající se daňového subjektu (žalobkyně), a to např. dne 12. 2. 2014, dne 13. 2. 2014, dne 3. 3. 2014, *(...)*, dne 15. 5. 2014, dne 24. 4. 2015, dne 29. 4. 2015, *(...)*, dne 11. 12. 2015, *(...)*, anebo dne 3. 2. 2016, atd.

[16] Krajský soud dospěl k závěru, že odeslání žádostí o mezinárodní spolupráci nemělo v projednávané věci na běh prekluzivní lhůty vliv. Podle jeho názoru se na daňové kontroly zahájené přede dnem nabytí účinnosti zákonného opatření Senátu se použijí dosavadní právní předpisy. Soud vycházel z čl. XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu, podle kterého se daňové kontroly zahájené dne 18. 6. 2012 a dne 1. 10. 2012 jakožto tzv. jiné postupy správce daně dokončí podle daňového řádu účinného do 31. 12. 2013. Podle krajského soudu daňový řád účinný do 31. 12. 2013 s odesláním žádosti o mezinárodní spolupráci nespojoval žádné právní účinky, a proto se novelizované znění § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu nepoužije. Mezinárodní dožádání učiněné správcem daně nelze dle soudu považovat za *řízení* ani *jiný postup*, ale pouhý dílčí úkon učiněný v rámci probíhajících daňových kontrol.

[17] Stěžovatel zejména namítá, že žádost o mezinárodní spolupráci spadá pod tzv. jiné postupy a je přesvědčen, že odeslání těchto žádostí (byť v rámci probíhající daňové kontroly) měla v dané věci za následek stavení prekluzivní lhůty k vyměření daně. Podle jeho názoru není relevantní, že daňové kontroly byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti novely daňového řádu, který neupravoval odeslání žádosti jako skutečnost relevantní pro stavení prekluzivní lhůty. Mezinárodní dožádání není pouhým dílčím úkonem v rámci probíhající daňové kontroly, ale jedná se o samostatný tzv. jiný postup, který může probíhat i nezávisle na probíhající daňové kontrole.

[18] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a shledal, že kasační stížnost není důvodná, přestože část argumentace krajského soudu považuje za nutné korigovat.

*III.2 Hmotněprávní charakter prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 daňového řádu*

[19] Podle usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007-161, je účelem zavedení prekluzivní lhůty pro vyměření daně stimulovat správce daně ke včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů určit okamžik, kdy po jejím uplynutí zanikají i jejich povinnosti. Rozšířený senát ve svém usnesení ze dne 3. 8. 2006, čj. 2 Afs 52/2005-94, dospěl k závěru, že *„ukládání povinností na základě zákona, v daném případě vyměření či doměření daně, ovšem rovněž znamená časové omezení, v němž lze splnění povinnosti požadovat. Povinnost podrobit se daňové povinnosti není časově bezbřehá, je vázána lhůtami jak ve vztahu k možnosti vyměření či doměření daně, tak ve vztahu k jejímu vymáhání. Za rozhodující z hlediska jistoty daňového poplatníka daňový řád považuje omezení možnosti daň vyměřit či doměřit, neboť zde omezuje správce daně lhůtou prekluzivního charakteru, tedy lhůtou, k níž je povinen správce daně přihlížet z úřední*

*povinnosti (§ 47 odst. 1).*" Lhůta pro vyměření v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je tedy svou povahou lhůtou hmotněprávní, tomu odpovídá i cit. ustanovení, podle kterého *„nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období*". Soud rovněž zdůraznil, že není podstatné uplatnění práva, ale rozhodnutí o právu, respektive o povinnosti daň vyměřit nebo doměřit [poznámka NSS: zákon č. 337/1992 Sb. nahradil daňový řád s účinností 1. 1. 2011].

[20] Výše uvedené závěry lze přitom aplikovat také na prekluzivní lhůtu upravenou v § 148 daňového řádu (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2012, čj. 9 Afs 72/2011 - 218). Ustanovení § 148 daňového řádu upravující běh a délku lhůty pro stanovení daně (prekluzivní lhůtu) je jedním z ustanovení, které má v jinak procesním předpise ryze hmotněprávní povahu (viz Lichnovský, Ondrýsek a kol., Daňový řád. Komentář. C. H. BECK, 2016, 3. vydání. s. 533 - 557). Obecná prekluzivní lhůta pro stanovení daně je zakotvena v § 148 odst. 1: *„[d]aň nelze 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.*" § 148 dále upravuje pravidla pro běh této lhůty, její prodloužení (§ 148 odst. 2), přerušení (§ 148 odst. 3) a stavení (§ 148 odst. 4). Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím deseti let od jejího počátku podle odstavce 1 (§ 148 odst. 5).

[21] Skutečnosti relevantní pro stavení prekluzivní lhůty jsou obsaženy v § 148 odst. 4 daňového řádu – např. vedení trestního stíhání daňového subjektu [§ 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu], probíhající soudní řízení [§ 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu; dříve § 41 s. ř. s.] nebo odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci [§ 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, který zákonodárce vložil do daňového řádu s účinností od 1. 1. 2014]. Skutečnost, že § 148 odst. 4 daňového řádu spojuje s *řízeními* či *jinými postupy*, resp. s některými procesními úkony správce daně, právní účinky, které ovlivňují běh a délku prekluzivní lhůty pro stanovení daně, nic nemění na hmotněprávním charakteru tohoto ustanovení a prekluzivní lhůty jako takové.

[22] Uplynutím prekluzivní lhůty zaniká hmotné (majetkové) právo státu k vyměření (stanovení) daně a tomu odpovídající povinnost daňového subjektu tuto daň státu odvést (příp. právo na vrácení přeplatku). K uplynutí prekluzivní lhůty se přihlíží z úřední povinnosti (k tomu viz např. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, případně ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07, a nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07).

[23] Procesní úkony a jejich zákonnost, které správce daně provádí za účelem vyměření daně, se odvíjí od toho, zda trvá hmotné (majetkové) právo státu daň vyměřit a tomu odpovídající povinnost daňového subjektu tuto daň odvést.

[24] Správce daně zjišťuje obsah daňové povinnosti prostřednictvím procesních nástrojů, kterými je na základě příslušných ustanovení daňového řádu vybaven (§ 5 odst. 2 a 3 daňového řádu). Jedním z procesních nástrojů, který může správce daně využít je institut mezinárodní pomoci při správě daní. Ten nespadá do okruhu úkonů upravených v souvislosti s prováděním daňové kontroly (§ 16 daňového řádu) a jeho právní úprava není

neobsažena ani na jiných místech daňového řádu. Správce daně jej zahajuje odesláním žádosti o mezinárodní spolupráci podle zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů. Výměna informací na mezinárodní úrovni se poté uskutečňuje podle Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (Úř. věst. L 64, 11. 3. 2011, s. 1—12).

[25] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 2. 2010, čj. 5 Afs 71/2009-48, zdůraznil, že odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci dle § 4 odst. 1 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, (příp. její vyřízení dožádaným subjektem) je samostatným, na daňové kontrole nezávislým procesem. Jeho cílem je získat informace, odstranit nejasnosti nebo pořídit důkazy, které správce daně nemůže získat vlastní činností v rámci výkonu svých pravomocí, ale pouze za pomoci správce daně jiného státu (zákon č. 253/2000 Sb. byl s účinností od 21. 6. 2013 nahrazen zákonem č. 164/2013 Sb.). Odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci tedy nemusí být vždy pouhým dílčím úkonem v rámci probíhající daňové kontroly. Pokud bude nutno posoudit povahu žádosti o mezinárodní spolupráci v konkrétní věci, ve které bylo mezinárodní dožádání odesláno v průběhu prováděné daňové kontroly, bude záležet na jejím obsahu a míře souvislosti s předmětem daňové kontroly. Je však zřejmé, že oprávnění správce daně požádat o mezinárodní pomoc není vázáno výlučně na uskutečnění daňové kontroly, neboť ji může využít např. v průběhu vytýkacího či odvolacího řízení, v rámci tzv. vyhledávací činnosti (§ 78 daňového řádu). Za *tzv. jiný postup* správce daně proto nelze považovat pouze *daňovou kontrolu,* jak uvedl krajský soud v napadeném rozsudku, ale také *mezinárodní dožádání*, jak správně uvádí stěžovatel.

[26] Krajský soud tedy dospěl k dílčímu nesprávnému závěru, dle kterého úkony správce daně při mezinárodní spolupráci nejsou tzv. jinými postupy. Nejvyšší správní soud však považuje za podstatnější korigovat jeho závěr ohledně aplikace přechodného ustanovení čl. XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu na právní úpravu běhu prekluzivní lhůty (§ 148 daňového řádu).

*III.3. Procesní a hmotněprávní charakter přechodných ustanovení – čl. XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu*

[27] Shora uvedené nástroje a postupy může správce daně využívat v návaznosti na sobě, paralelně vedle sebe anebo zcela nezávisle na sobě (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2010, čj. 5 Afs 71/2009-48, č. 2067/2010 Sb. NSS). Procesní úkony však musí činit vždy v rámci běhu prekluzivní (hmotněprávní) lhůty pro stanovení daně. Její uplynutí znemožňuje jakýkoliv další zákonný postup správce daně. Pokud i poté činí úkony týkající se prekludované daňové povinnosti, jedná se o nezákonný zásah (k tomu viz např. rozsudek NSS ze dne 17. 3. 2005, čj. 2 Aps 1/2005-65). Marné uplynutí prekluzivní lhůty se tak ve sféře daňového subjektu projevuje nejen v rovině hmotněprávní (tj. zanikne daňová povinnost), ale i v rovině procesněprávní (tj. daňový subjekt přestane být účastníkem řízení, objektem daňové kontroly, příp. adresátem jiných úkonů správce daně).

[28] Případná nezákonnost prováděné daňové kontroly (namítaná žalobkyní) se proto v daném případě odvíjí od toho, zda prekluzivní lhůta k vyměření daně uplynula či nikoliv. V nyní projednávané věci není podstatné, podle které právní úpravy se dokončí probíhající daňová kontrola. Primárně je nutné odpovědět na otázku, čím se řídí hmotněprávní vztah daňového subjektu a správce daně, resp. zda se běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 daňového řádu posoudí dle daňového řádu účinného od 1. 1. 2014, anebo podle daňového řádu účinného do 31. 12. 2013, který s mezinárodním dožádáním žádné právní účinky nespojoval. Na tuto otázku by měla primárně odpovídat přechodná ustanovení novelizujícího právního předpisu, tj. zákonného opatření Senátu.

[29] V případě přechodných ustanovení upravujících podmínky a způsob dokončení řízení vedených orgány veřejné moci a zahájených podle dosavadní právní úpravy je vhodné výslovně vyjádřit, zda se přechodná ustanovení týkají pouze pravidel procesních nebo též pravidel hmotněprávních (k tomu viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2011, čj. 1 As 50/2011-104; rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2017, čj. 1 Afs 235/2014-65; srov. také nález Ústavního soudu ze dne I. ÚS 344/04 ze dne 15. 12. 2004).

[30] Příkladem přechodného ustanovení hmotněprávní povahy je např. čl. XII odst. 1 zákona č. 126/2008 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o přeměnách obchodních společností a družstev: *„[p]ro daňové povinnosti za léta 1993 až 2007 a zdaňovací období, které započalo v roce 2007, platí dosavadní právní předpisy. Ustanovení zákona č. 593/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použijí poprvé pro zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, počínající v roce 2008.“* Jedná se o specifické přechodné ustanovení hmotněprávní povahy týkající se povinností daňového subjektu (k tomu srov. Vedral, J. Metodická pomůcka pro přípravu návrhů právních předpisů, II. část, dostupné na www.vlada.cz).

[31] Naopak čl. XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu je ryze procesního charakteru. Podle tohoto ustanovení platí, že *„[ř]ízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu.“* Toto pravidlo se použije na řízení nebo jiné postupy při správě daní zahájené před 1. 1. 2014, tj. i na daňové kontroly žalovaného zahájené dne 18. 6. 2012 a dne 1. 10. 2012. Citované přechodné ustanovení ovlivňuje výlučně procesní práva a povinnosti, resp. procesní postavení daňového subjektu, který vystupuje jako účastník *řízení* vedených správcem daně, anebo je objektem *jiných postupů* správce daně zahájených před 1. 1. 2014.

[32] V rámci přechodných ustanovení rozlišoval zákonodárce mezi procesní úpravou *řízení* a *jiných postupů* (viz § 264 odst. 1 daňového řádu) a *prekluzivní lhůtou* jako hmotněprávním institutem (viz § 264 odst. 4 daňového řádu) již v daňovém řádu, který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon o správě daní a poplatků. Na straně jedné, § 264 odst. 4 daňového řádu výslovně uvádí: *„[b]ěh 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*

pokračování

*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 účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*" Na straně druhé, § 264 odst. 1 daňového řádu stanoví pravidla ohledně probíhajících *řízení* a *jiných postupů* správce daně zahájených před 1. 1. 2011: *„[ř]ízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.*"

[33] Prekluzivní (hmotněprávní) lhůta se pojí s existencí hmotného (majetkového) práva státu vyměřit daň a tomu odpovídající povinnosti daňového subjektu daň státu odvést. Nová právní skutečnost [den odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, s účinností od 1. 1. 2014], má za následek, že prekluzivní lhůta k vyměření daně se v konečném důsledku prodlužuje, a má tedy vliv i na délku trvání povinnosti daňového subjektu. Prekluzivní lhůta přitom není ani *řízením* ani *jiným postupem*; nemá procesní charakter (byť v dané věci začala znovu běžet v důsledku zahájení daňové kontroly). Přechodná ustanovení v čl. XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu proto nelze na běh prekluzivní lhůty použít.

*III.4. Změna (hmotněprávních) pravidel v průběhu „hry"*

[34] Jestliže běh prekluzivní lhůty není přechodnými ustanoveními upraven, je nutno k posouzení vlivu nové úpravy použít obecné právní principy.

[35] Stěžovatel trvá na tom, že na běh a délku trvání (hmotněprávní) prekluzivní lhůty započaté před 1. 1. 2014 se použije novelizovaná právní úprava, tj. daňový řád ve znění účinném od 1. 1. 2014, včetně § 148 odst. 4 písm. f), byť daňová povinnost (která zakládá běh prekluzivní lhůty k vyměření daně) žalobkyně vznikla za účinnosti staré právní úpravy.

[36] Zákaz retroaktivity právních norem je jedním z principů právního státu ve smyslu čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava"). V souladu s čl. 1 odst. 1 Ústavy je povinností státních orgánů při rozhodování o právní pozici jednotlivce postupovat v souladu s požadavky kladenými na právní stát. Stát může vyžadovat od fyzických a právnických osob chování, jehož pravidla jsou stanovena a vyhlášena předem. Ústavní soud České republiky v nálezu ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94, uvedl: *„[k]e znakům právního státu neoddělitelně patří princip právní jistoty a ochrany důvěry občana v právo. Tento postup zahrnuje zákaz retroaktivity právních norem, resp. jejich retroaktivního výkladu.*" Ústavní soud ČSFR v nálezu ze dne 10. 12. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 78/92, zdůraznil, že *„principy právního státu vyžadují u každého možného případu retroaktivity jeho výslovné vyjádření v Ústavě nebo v zákoně s cílem vyloučit možnost retroaktivní interpretace zákona a zároveň vyžadují v zákoně vyřešit s retroaktivitou spjaté důsledky tak, aby nabytá práva byla řádně chráněna*." Jiný postup, nejsou-li k tomu zvlášť závažné důvody, by znamenal porušení principu právní jistoty a ochrany legitimního očekávání.

[37] Režim novelou dotčených právních vztahů vzniklých před jejím vstupem v účinnost by měla upravovat především přechodná ustanovení. Zákonodárce může (i) ponechat nadále aplikovatelnou předchozí právní úpravu anebo (ii) v minulosti nastalé skutečnosti právně kvalifikovat jako podmínku budoucího právního následku nebo pro budoucnost modifikovat právní následky založené podle dřívějších předpisů (viz nález Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, Pl. ÚS 18/14, body 45 – 46). K (iii) pravé retroaktivitě může zákonodárce přistoupit pouze ve zcela výjimečných případech (k tomu viz nález Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, Pl. ÚS 21/96). Obecně tedy platí, že *„[e]xistující nároky se řídí právními normami účinnými v době jejich vzniku. Později vydané právní normy mohou právní režim vzniklých nároků změnit, avšak musí se tak mj. stát nepochybným projevem vůle zákonodárce. Jestliže návrh právního předpisu může mít vliv na právní vztahy vzniklé podle dosavadní právní úpravy, je nezbytné tyto důsledky upravit v přechodných ustanoveních.*“ (k tomu viz nález Ústavního soudu ze dne 22. 11. 2004, sp. zn. I. ÚS 287/04, nebo nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2004, I. ÚS 344/04). V případě retroaktivity nepravé je naopak judikaturou i teorií zastáván názor, že její použití (i v oblasti daňového práva) zásadně přípustné je a pouze ve výjimečných případech přípustné není.

[38] O retroaktivitě lze uvažovat i v případě prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Změna její zákonné úpravy by působila pravou retroaktivitu, pokud by měla nebo mohla mít za následek „obživnutí“ lhůty, která uplynula ještě před nabytím účinnosti nové právní úpravy. O nepravou retroaktivitu by se naopak jednalo tehdy, jestliže by novým zákonem došlo, či na jeho základě mohlo dojít (na základě budoucích právních skutečností), k prodloužení již započaté, avšak ke dni jeho účinnosti neskončené lhůty pro stanovení daně nad rámec původní zákonné úpravy. Taková změna se nijak nedotýká *obsahu existující daňové povinnosti* a nepůsobí ani vznik jakékoliv další související povinnosti; přesto působí k tíži daňového subjektu. Nová právní úprava *běhu* prekluzivní lhůty (tj. zejména nové typy stavení či přerušení) totiž ovlivňuje celkovou dobu trvání práva státu vymáhat existující daňovou povinnost – ve skutečnosti odsouvá okamžik zániku práva státu daň vyměřit na straně jedné a tomu odpovídající povinnosti daňového subjektu tuto daň odvést na straně druhé na pozdější dobu.

[39] Zákonem stanovená pravidla *běhu a délky prekluzivní lhůty*, včetně stanovení okamžiku jejího zániku, jsou pro daňový subjekt velmi důležitá. Měla by mu především umožnit předvídat, kdy dojde k uplynutí prekluzivní lhůty. Daňový subjekt v době vzniku daňové povinnosti přirozeně nemůže vědět, kdy přesně se tak stane, neboť tento okamžik se odvíjí od budoucích právních skutečností, které zpravidla nemůže ovlivnit (např. zahájení daňové kontroly). Může však jednat v důvěře, že k jeho určení dojde v souladu s předem danými pravidly, a bude tak schopen přizpůsobit jim i své jednání.

[40] K nepravé retroaktivitě v případě *běhu a trvání prekluzivní lhůty* zákonodárce výslovně přistoupil např. při přijetí daňového řádu, který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon o správě daní a poplatků. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu platí, že *„[b]ěh 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 […]*“. Ústavnost § 264

pokračování

odst. 4 daňového řádu byla v minulosti posuzována Ústavním soudem, který řešení zvolené zákonodárcem nepovažoval za protiústavní (k tomu viz nález Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, Pl. ÚS 18/14). Tento závěr odpovídá ostatně i nálezu Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, body 144 – 149, podle kterého: *„[n]epravá retroaktivita je v oblasti daňového zákonodárství s ohledem na jeho poslání přípustná tehdy, je-li to potřebné k dosažení zákonem sledovaného cíle a lze-li dospět k závěru, že při celkovém poměřování ‚zklamané' důvěry v právo a významu a naléhavosti důvodů právní změny byla zachována hranice únosnosti.*" Přechodná ustanovení daňového řádu a zákonodárcem zvolený princip nepravé retroaktivity v § 264 odst. 4 daňového řádu nelze bez dalšího vztáhnout na všechny budoucí změny (novely) daňového řádu, které se běhu a délky trvání prekluzivní lhůty mohou týkat – takový postup by byl v rozporu se zásadou právní jistoty a s principem legitimního očekávání.

[41] Zákonodárce neupravil pravidla ohledně aplikace daňového řádu účinného do 31. 12. 2013 a jeho novelizovaného znění (tj. ve znění zákonného opatření Senátu účinného od 1. 1. 2014) ve vztahu k hmotněprávní prekluzivní lhůtě a jejímu *běhu* (jak to učinil v § 264 odst. 4 daňového řádu). Učinil tak pouze ve vztahu *k řízením a jiným postupům* správce daně tím, že ponechal v platnosti dosavadní právní úpravu, a vyloučil tak uplatnění pravé i nepravé retroaktivity (viz čl. XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu).

[42] Odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci jako takové má zákonodárcem zamýšlené právní účinky nejdříve od 1. 1. 2014 (k tomu srov. odlišnou úpravu v § 264 odst. 4 daňového řádu, podle které *„[…][p]rávní skutečnosti nově zakládající stavení 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.*" V tomto případě zákonodárce nespojil se skutečnostmi v minulosti nastalými, tj. s žádostmi odeslanými před 1. 1. 2014, budoucí právní účinky. Nová právní úprava se nijak nedotýká ani *obsahu existující daňové povinnosti* a nemění ani *délku* prekluzivní lhůty, která začala běžet před účinností zákonného opatření Senátu. Přesto však může ovlivnit její *běh* a odsunout okamžik zániku práva státu na vyměření daně na pozdější dobu. To se může negativně projevit jak v hmotněprávní tak i procesněprávní sféře daňového subjektu (viz dále).

[43] V nyní projednávané věci začaly prekluzivní lhůty k vyměření daňových povinností žalobkyně běžet v letech 2010 a 2011 (viz bod [2] tohoto rozsudku). Zahájení daňových kontrol dne 18. 6. 2012 a dne 1. 10. 2012 mělo za následek, že dosavadní prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 1 daňového řádu se přerušily a začaly běžet nové tříleté (viz § 148 odst. 3 daňového řádu). Ze správního spisu vyplývá, že správce daně odeslal několik žádostí o mezinárodní spolupráci týkajících se daňového subjektu (žalobkyně), a to např. dne 12. 2. 2014, dne 13. 2. 2014, dne 3. 3. 2014, dne 15. 5. 2014, dne 24. 4. 2015, dne 29. 4. 2015, dne 11. 12. 2015, anebo dne 3. 2. 2016, atd.

[44] Jak bylo výše uvedeno, prekluzivní lhůta upravená v § 148 daňového řádu [včetně § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu] má hmotněprávní charakter; prodlužuje dobu trvání práva státu daň vyměřit a tedy i trvání povinnosti daňového subjektu daň odvést. Rozhodnutí, zda k takovému prodloužení dojde a v jakém rozsahu přitom závisí pouze na správci daně. Záleží pouze na něm, zda, kdy a v jaké míře institut mezinárodního dožádání

využije. Sama skutečnost, že prekluzivní lhůta v důsledku odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci neběží, nevylučuje využití dalších nástrojů správcem daně směřujících ke zjištění daňové povinnosti. To znamená, že i v případě, že prekluzivní lhůta v důsledku odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci neběží, správce daně může činit jiné procesní úkony (odesílat žádosti o mezinárodní spolupráci jiným členským státům, zahájit daňovou kontrolu, provést místní šetření atd.). Ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) tedy působí převážně v neprospěch daňového subjektu. Má pro daňový subjekt negativní důsledky, které se projevují v jeho sféře zejména tím, že oddalují zánik daňové povinnosti nad rámec původně předpokládaného okamžiku, a to v důsledku procesních úkonů na straně správce daně, se kterými dosavadní právní předpisy nespojovaly žádné právní účinky.

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

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

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

## IV. Závěr a náklady řízení

[48] Krajský soud se v odůvodnění svého rozhodnutí dopustil některých chybných závěrů. Nejvyšší správní soud však v souladu s usnesením rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, dospěl k tomu, že v dané věci lze nesprávné úvahy krajského soudu nahradit, neboť v zásadním závěru rozhodnutí krajského soudu obstojí. Krajský soud výrok svého rozhodnutí opřel o názor, že prekluzivní lhůta k vyměření daně uplynula a provádění daňové kontroly je za těchto podmínek nezákonným zásahem. Nejvyšší správní soud dospěl ke shodnému závěru, byť z rozdílných důvodů.

pokračování

V projednávané věci nevzniká nahrazením části argumentace žádná pochybnost o tom, že prekluzivní lhůta v daňových řízeních uplynula a v zahájených kontrolách nadále nelze pokračovat.

[49] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost stěžovatele v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítl.

[50] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšné žalobkyni Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Tyto náklady jsou tvořeny náklady na právní zastoupení žalobkyně ve výši 3100 Kč za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1, písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), spočívající ve vyjádření ze dne 22. 7. 2017 ke kasační stížnosti žalovaného, a paušálem ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky. Tyto náklady se zvyšují o částku 714 Kč odpovídající dani 21%, kterou je advokát v souladu s § 37 písm. a) a § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, povinen odvést. Stěžovatel je tedy povinen zaplatit žalobkyni na nákladech řízení o kasační stížnosti částku 4 114 Kč, a to k rukám jejího právního zástupce; ke splnění této povinnosti mu byla stanovena přiměřená lhůta.

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

V Brně dne 9. listopadu 2017

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu