



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **Paradise Casino Admiral, a. s.**, se sídlem Komořany 146, zastoupená Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2015, č. j. 8082/15/7100-10110-102076, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2016, č. j. 31 Af 24/2015 – 84,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Odvolací finanční ředitelství shledalo, že dodatečný platební výměr Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 31. 8. 2007, č. j. 82948/07/341910/6842 (dále jen „přezkoumávaný dodatečný platební výměr“), kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 132 720 Kč, byl vydán v rozporu s právním předpisem. Proto rozhodnutím ze dne 7. 8. 2014, č. j. 20408/14/5000-14204-711305, nařídilo jeho přezkoumání. Proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl.

[2] Krajský soud v Brně následně v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Za klíčovou otázku považoval krajský soud to, zda byla zachována lhůta pro nařízení přezkumu. *Přezkoumávaný dodatečný platební výměr* byl vydán za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který upravoval přezkum daňových rozhodnutí v § 55b. Podle § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků bylo možno přezkum zahájit nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci, přičemž tuto lhůtu nebylo možno prodloužit ani povolit její navrácení v předešlý stav. *Přezkoumávaný dodatečný platební výměr* nabyl právní moci dne 2. 10. 2007, lhůta začala běžet dne 1. 1. 2008 a uplynula ke dni 31. 12. 2009. Dne 1. 1. 2011 vstoupil v účinnost zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, jímž došlo ke změně lhůty pro nařízení přezkumu daňových rozhodnutí. V souzené věci tak bylo dle krajského soudu podstatné, zda se na ni vztahuje lhůta dle zákona o správě daní a poplatků nebo dle daňového řádu.

[3] Krajský soud konstatoval, že přechodná ustanovení daňového řádu neregulují běh lhůty speciálně ve vztahu k přezkumnému řízení. Je nicméně zřejmé, že daňový řád upravuje intertemporální střet norem v případě lhůt, které započaly běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků a neskončily před nástupem účinnosti daňového řádu, což však není tento případ. Na situaci, kdy lhůta uběhla ještě před účinností daňového řádu, pamatuje § 264 odst. 12 a 13 daňového řádu, z něhož plyne, že v případě uplynutí lhůty k provedení určitého úkonu před účinností daňového řádu, nastupují následky předpokládané předchozí právní úpravou.

[4] Způsob, jakým správní orgány aplikovaly § 122 daňového řádu, zakládá dle názoru krajského soudu pravou retroaktivitu, která je i v procesním právu nepřipustná. Právo daňového subjektu podat žádost o zahájení přezkumného řízení i právo správce daně zahájit řízení z úřední povinnosti zaniklo ještě před tím, než daňový řád nabyl účinnosti. V okamžiku nabytí účinnosti daňového řádu tak právo správce daně zahájit přezkumné řízení neexistovalo a zcela evidentně se jednalo o oprávnění, které bylo konzumováno předtím, než daňový řád vstoupil v účinnost. Správce daně prolomil formální i materiální právní moc *přezkoumávaného dodatečného platebního výměru*, aniž hodnotil, zda nepoužívá aktuální právní úpravu na své zaniklé oprávnění. Na uvedenou situaci tak lze aplikovat závěry vyslovené v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14. Aplikaci § 122 daňového řádu na přezkum rozhodnutí, u něhož uplynula lhůta dle § 55b zákona o správě daní a poplatků před účinností daňového řádu, krajský soud označil za postup rozporný se zásadou legitimního očekávání, právní jistoty a zákazu retroaktivity. Ani argumentaci žalovaného ustanovením § 134 daňového řádu nepovažoval krajský soud za přílehu a neztotožnil se s názorem, že závěry, které vyslovil v rozsudku ze dne 21. 5. 2014, č. j. 31 Af 23/2011 – 155, v související věci, byly pokynem správci daně k provedení přezkumného řízení.

[5] Vzhledem k tomu, že krajský soud shledal, že vůbec nebyly splněny podmínky pro vydání napadeného rozhodnutí, nezabýval se již věcnými námitkami žalobkyně.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností, kterou opírá o důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

pokračování

[7] Stěžovatel předně uvádí, že krajský soud vydal dvě rozhodnutí, která jsou ve vzájemném rozporu, a to rozsudek č. j. 31 Af 23/2011 – 155 a napadený rozsudek. Prvním z nich bylo správci daně vytknuto, že časově poslední pravomocné rozhodnutí o daňové povinnosti daňového subjektu bylo vydáno v předposledním daňovém řízení o téže povinnosti, čímž byla založena překážka litispendence, neboť v téže věci současně probíhala dvě řízení. Odvolací finanční ředitelství na tento názor krajského soudu reagovalo nařízením přezkumu *přezkoumávaného dodatečného platebního výměru*. Stěžovatel se domnívá, že i kdyby byly závěry krajského soudu ohledně neaplikovatelnosti nového procesního režimu dle daňového řádu správné, krajský soud pochybil, neboť nijak nezohlednil skutečnosti rozhodné pro běh lhůty dle § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků – konkrétně aplikaci § 41 s. ř. s. Správní žalobou podanou dne 9. 10. 2007 totiž byla stavěna jak lhůta pro stanovení (vyměření) daně, tak i lhůta pro zahájení přezkumu, a to až do právní moci rozhodnutí krajského soudu ze dne 25. 3. 2009. Dne 22. 7. 2009 pak byla podáním kasační stížnosti lhůta pro stanovení daně i pro zahájení přezkumu opětovně stavěna až do 19. 7. 2010, kdy nabyl právní moci rozsudek krajského soudu vydaný po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Lhůty pro stanovení daně a zahájení přezkumu tak byly vlivem vedení soudních řízení správních prodlouženy o 534 a 363 dnů. Na tom nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že *přezkoumávaný dodatečný platební výměr* sám o sobě předmětem soudního řízení nebyl. Pro aplikaci § 41 s. ř. s. je určující „věc“, tedy daň za určité časové období. Jedině aplikace § 41 s. ř. s. umožňovala realizovat závěry vyslovené v rozsudku č. j. 31 Af 23/2011 – 155.

[8] Krajský soud měl dále pochybit, když se nezabýval argumentací uvedenou ve vyjádření k žalobě, podle níž je pro řízení o přezkumu rozhodující, zda již uběhla lhůta dle § 148 ve spojení s § 264 daňového řádu. Tato lhůta sice je hmotněprávní, v daném případě však sloužila k provedení procesního úkonu, čímž získala zásadní procesní aspekty. Ačkoliv lhůta dle § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků již uběhla, nedošlo k uplynutí lhůty dle § 148 daňového řádu.

[9] Stěžovatel dále upozorňuje na odlišnosti přezkumu dle zákona o správě daní a poplatků a daňového řádu a dovozuje z nich, že se jedná o dva rozdílné právní instituty, byť s totožným názvem a podobným účelem. Odlišnosti spatřuje v jiném zařazení mezi opravné či dozorčí prostředky, vymezení osob oprávněných k podání žádosti o přezkum, možnosti uplatnit proti rozhodnutí o povolení či nařízení přezkumu opravný prostředek, možnosti souběhu přezkumného a soudního řízení či v tom, jaká rozhodnutí lze přezkumu podrobit. Přijetí závěrů krajského soudu povede dle stěžovatele k absurdní situaci, že přezkum v rozsahu umožněném tzv. nepravou retroaktivitou by mohl být užit pouze na ta řízení, která nemají souvislost se stanovením daně, zatímco na rozhodnutí, u nichž lze důvodně pochybovat o správnosti stanovení daně, by užit být nemohl. To by bylo v rozporu s účelem daňového řízení dle § 134 daňového řádu, jímž je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady, jakož i v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Stěžovatel se proto domnívá, že liší-li se charakter institutu přezkumu dle daňového řádu a zákona o správě daní a poplatků, je třeba použít jej shodně na všechna rozhodnutí, ve vztahu k nimž jsou v době posuzování splněny podmínky pro jeho nařízení, neboť opačný postup by vedl k nedůvodným rozdílným v rozhodovací praxi správce daně.

[10] Ani s názorem krajského soudu, že aplikace § 122 daňového řádu na přezkum rozhodnutí, ve vztahu k němuž již uplynula lhůta podle § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, může být zásahem do právní jistoty, stěžovatel nesouhlasí. S ohledem na dlouhou

legisvakanční dobu daňového řádu měla žalobkyně dostatek času na seznámení se s novou právní úpravou, a tak mohla vzniklou situaci předpokládat.

III. Obsah vyjádření žalobkyně

[11] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 již prekludovala objektivní desetiletá lhůta podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků i dvouletá lhůta podle § 55b odst. 2 téhož zákona. Žalobkyně rozporuje názor stěžovatele, že z důvodu absence přechodného ustanovení k § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je možno rozhodnout o nařízení přezkoumání rozhodnutí bez ohledu na dvouletou lhůtu. V takovém případě by totiž „mrtvá“ lhůta najednou „obživla“, a tedy by nastala absurdní situace svědčící stěžovateli, zatímco prekluzivní lhůty by naopak měly svědčit žalobkyni, neboť jejich účelem je chránit daňový subjekt. Žalobkyně rovněž odkazuje na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 a konstatuje, že dvouletá lhůta začala běžet a skončila ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Argumentuje také analogií s § 3036 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který má za nejbližší právní předpis nabízející řešení vzniklého problému (neboť správní řád ani soudní řád správní tuto otázku neřeší) a z něhož plyne, že lhůta pro stanovení daně započatá za účinnosti zákona o správě daní a poplatků by měla být nadále posuzována podle dosavadních právních předpisů (k tomu odkazuje také na usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 105/2014 – 38).

[12] Názor stěžovatele, že subjektivní i objektivní lhůta pro vyměření daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků byla v souladu s § 41 s. ř. s. stavěna, má žalobkyně za nesprávný. Toto pravidlo platilo jen do 31. 12. 2010 a nyní je již neaplikovatelné (viz rozsudek č. j. 9 Afs 72/2011 – 218). Podle žalobkyně stavění lhůt nastává nikoli u daně a zdaňovacího období jako takového, ale vždy u jejího konkrétního vyměření nebo doměření. Nadto se domnívá, že aby mohlo dojít ke stavění lhůty, musí zde být shoda skutkového stavu u jednotlivých rozhodnutí, ta však v této věci není dána, neboť *přezkoumávaný dodatečný platební výměr* v minulosti nebyl předmětem soudního řízení. Žalobkyně vyjadřuje názor, že prekluzivní lhůty je třeba vykládat restriktivně, neboť slouží k ochraně daňových subjektů, a jejich ohýbání by bylo zneužitím práva ve prospěch státu. Podotýká také, že Odvolací finanční ředitelství vědělo o věcných důvodech pro nařízení přezkoumání rozhodnutí již v roce 2009, kdy ještě bylo možné přezkum nařídit, přesto tak však neučinilo. Tímto důvodem podle žalobkyně byla změna názoru ohledně daňově uznatelných nákladů. Ve zbývající části svého vyjádření žalobkyně předkládá hmotněprávní argumentaci.

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti. Konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná jeho zaměstnanec, který má požadované vysokoškolské právní vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

[14] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

IV. 1.

[15] Před vlastním posouzením sporné otázky, zda bylo přezkumné řízení zahájeno včas, pokládá Nejvyšší správní soud za nutné nejprve zrekapitulovat poměrně nepřehledný průběh řízení předcházejících vydání *přezkoumávaného dodatečného platebního výměru*. V podrobnostech lze odkázat na chronologický přehled, který krajský soud včlenil do souvisejícího rozsudku č. j. 31 Af 23/2011 – 155 (dostupného z www.nssoud.cz).

[16] Pro účely tohoto řízení o kasační stížnosti postačí připomenout, že žalobkyně v roce 2005 podala u správce daně řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, načež správce daně ke dni 30. 6. 2005 daň konkludentně vyměřil. Dne 28. 3. 2006 správce daně zahájil daňovou kontrolu a na základě jejího výsledku vydal dne 15. 11. 2006 dodatečný platební výměr, kterým žalobkyni dodatečně vyměřil daňovou povinnost ve výši 3 204 320 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 15. 11. 2006 podala žalobkyně odvolání, které odvolací správní orgán rozhodnutím ze dne 8. 8. 2007 zamítl. Proti tomuto rozhodnutí ze dne 8. 8. 2007 podala žalobkyně správní žalobu, kterou krajský soud dne 3. 2. 2009 zamítl. Ke kasační stížnosti žalobkyně byl zamítavý rozsudek krajského soudu zrušen Nejvyšším správním soudem. V návaznosti na to krajský soud zrušil rozhodnutí ze dne 8. 8. 2007 a věc vrátil odvolacímu správnímu orgánu k dalšímu řízení. Odvolací správní orgán následně rozhodnutím ze dne 21. 12. 2010 změnil dodatečně vyměřenou daň z částky 3 204 320 Kč na částku 2 357 880 Kč.

[17] Po vydání rozhodnutí odvolacího správního orgánu ze dne 8. 8. 2007 podala žalobkyně kromě správní žaloby také další dodatečné daňové přiznání a v něm vykázala daň ve výši 132 720 Kč. Správce daně na jeho základě daň konkludentně vyměřil a na žádost žalobkyně vystavil dne 31. 8. 2007 *přezkoumávaný dodatečný platební výměr*, ve vztahu ke kterému bylo vydáno napadené rozhodnutí, o něž v tomto soudním řízení jde. Tím došlo ke snížení daňové povinnosti žalobkyně oproti rozhodnutí ze dne 8. 8. 2007 z částky 3 204 320 Kč na 132 720 Kč. Až poté bylo dne 21. 12. 2010 vydáno výše zmíněné rozhodnutí, jímž byla dodatečně vyměřená daň změněna na částku 2 357 880 Kč.

[18] Proti rozhodnutí ze dne 21. 12. 2010 podala žalobkyně žalobu, o níž krajský soud rozhodl rozsudkem ze dne 21. 5. 2014, č. j. 31 Af 23/2011 – 155, tak že toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že odvolací správní orgán procesně řádným způsobem nereagoval na skutečnost, že poté, co předcházející rozhodnutí (tj. *přezkoumávaný dodatečný platební výměr* ze dne 31. 8. 2007) nabylo právní moci, bylo o téže dani opětovně rozhodnuto. Rozhodnutím ze dne 21. 12. 2010 vytvořil odvolací správní orgán situaci, kdy toto rozhodnutí nabylo právní moci později než *přezkoumávaný dodatečný platební výměr*, avšak nejednalo se o „vrstvení“ rozhodnutí o daňové povinnosti ve smyslu § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud dále poznamenal, že:

„[V]ěcně byl napadeným rozhodnutím ukončen postup navazující na daňovou kontrolu z roku 2006 zohledňující skutková zjištění z této daňové kontroly. Na daňovou povinnost stanovenou na základě této daňové kontroly měla navazovat daňová povinnost stanovená na základě dodatečného daňového přiznání ze dne 28. 8. 2007. Právní moci a vykonatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí však tato návaznost byla popřena, neboť napadeným rozhodnutím bylo rozhodnuto v roce 2011 (správně 2010 – poznámka Nejvyššího správního soudu) o daňové povinnosti zjišťované v řízení předcházejícím dodatečnému platebnímu výměru

ze dne 31. 8. 2007, **aniž by rozhodnutí ze dne 31. 8. 2007 bylo případně odstraněno mimořádným opravným prostředkem.**

Poslední pravomocné a vykonatelné rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce za rok 2014 (správně 2004 – poznámka Nejvyššího správního soudu) (tedy napadené rozhodnutí) tak věcně souvisí s řízením, po jehož původně pravomocném ukončení bylo opětovně rozhodnuto v řízení o dodatečném daňovém přiznání. Vznikla tak situace, kdy časově poslední pravomocné rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce bylo vydáno v předposledním daňovém řízení o téže daňové povinnosti, což soud považuje za nepřijatelné.

*Nemůže obstát ani argument, že o stanovení daňové povinnosti muselo být rozhodnuto, byť teoreticky deklaratorně. Napadené rozhodnutí bylo vydáno v řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, který byl vydán na základě daňové kontroly. **Daňová kontrola, jako postup při správě daní, nemusí být nutně ukončena vydáním (dodatečného) platebního výměru a nebylo tedy nutno završovat postup po daňové kontrole napadeným rozhodnutím. Pro zákonnost dodatečného platebního výměru ze dne 31. 8. 2007 je dostačujícím podkladem jak rozhodnutí o daňové povinnosti (rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8. 8. 2007), tak i případné ukončení daňové kontroly zprávou o daňové kontrole a jejím projednáním**“ (důraz přidán).*

[19] V reakci na to pak Odvolací finanční ředitelství nařídilo přezkoumání *přezkoumávaného dodatečného platebního výměru* s tím, že pokud by tento výměr neexistoval, bylo by posledním rozhodnutím ve věci rozhodnutí ze dne 21. 12. 2010, které by tak nebylo zatíženo procesní vadou. (K tomu lze na okraj podotknout, že tento názor není přesný, neboť rozhodnutí ze dne 21. 12. 2010 bylo zrušeno citovaným rozsudkem krajského soudu, a tudíž by zde nebylo žádné rozhodnutí o příslušné daňové povinnosti žalobkyně). Následně bylo vydáno napadené rozhodnutí, které závěry Odvolacího finančního ředitelství potvrdilo.

IV. 2.

[20] Podle § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků „*přezkoumání může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Tuto lhůtu nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav*“.

[21] Krajský soud vycházel z toho, že *přezkoumávaný dodatečný platební výměr* ze dne 31. 8. 2007 nabyl právní moci dne 2. 10. 2007, lhůta proto počala běžet dne 1. 1. 2008 a uplynula dne 31. 12. 2009, tedy ještě před účinností daňového řádu. Stěžovatel má však za to, že lhůta pro stanovení daně ani lhůta pro zahájení přezkumného řízení po dobu soudních řízení specifikovaných v odst. [16] neběžela, a tak byla prodloužena o 897 dnů, což měl krajský soud zohlednit.

[22] Podle § 41 s. ř. s. neběží po dobu řízení před soudem lhůty stanovené mimo jiné pro zánik práva ve věcech daní. V souladu s tímto ustanovením neběží po dobu řízení o správní žalobě nebo o kasační stížnosti některé prekluzivní a promlčecí lhůty stanovené zvláštními zákony. Důvodem pro zavedení institutu stavění lhůt podle citovaného ustanovení bylo vyhnout se tomu, aby v průběhu řízení před soudy ve správním soudnictví došlo k marnému uplynutí lhůt hmotněprávní povahy. Sledovaným účelem bylo to, aby správní orgán nebyl po zrušení svého rozhodnutí ve správním soudnictví postaven „před hotovou věc“ a nezbývalo mu než řízení zastavit. Právní úprava také zabraňuje podávání účelových žalob, jejichž jediným cílem by bylo dosáhnout marného uplynutí prekluzivních či promlčecích lhůt. Správní orgán

pokračování

tak může po zrušujícím rozhodnutí soudu pokračovat v řízení a využít zbytku lhůty k odstranění vytýkaných vad a vydání nového rozhodnutí ve věci (srov. důvodovou zprávu k soudnímu řádu správnímu dostupnou např. z ASPI, komentářovou literaturu POTĚŠIL, L. a kol. *Soudní řád správní*. Praha: Leges, 2014, s. 319, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218, publ. pod č. 2676/2012 Sb. NSS).

[23] Ustanovení § 41 s. ř. s. je třeba aplikovat přímo na věc, o níž se řízení ve správním soudnictví vede. Byla-li podána žaloba proti rozhodnutí odvolacího správního orgánu ze dne 8. 8. 2007 ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob, neběžela během let 2007 až 2010 po dobu řízení o žalobě a o navazující kasační stížnosti prekluzivní lhůta stanovená pro zánik práva vyměřit a doměřit daň podle § 47 zákona o správě daní a poplatků (k tomu viz již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 72/2011 – 218). Tím bylo *ex lege* umožněno, aby správní orgány po zrušení rozhodnutí ze dne 8. 8. 2007 mohly v daňové kontrole pokračovat.

[24] Nelze však přistoupit na argumentaci stěžovatele, že lhůta podle § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků stanovená k nařízení přezkoumání *přezkoumávaného dodatečného platebního výměru* ze dne 31. 8. 2007 byla stavěna v důsledku soudního řízení zaměřeného na přezkum rozhodnutí o odvolání proti jinému dodatečnému platebnímu výměru. Třebaže účelem přezkoumání daňových rozhodnutí podle § 55b zákona o správě daní a poplatků je dosáhnout správného stanovení daně, nelze ustanovení § 41 s. ř. s. interpretovat a aplikovat takto široce, neboť by tím byl popřen jeho smysl.

IV. 3.

[25] Krajský soud tedy správně seznal, že dvouletá lhůta k nařízení přezkumu *přezkoumávaného dodatečného platebního výměru* uběhla ještě před účinností daňového řádu (tj. přede dnem 1. 1. 2011). S odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, označil aplikaci lhůt dle daňového řádu za nepřípustnou pravou retroaktivitu. S tímto hodnocením krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a připomíná, že podle zmíněného nálezu „[p]odstata pravé retroaktivity spočívá v tom, že právní norma působí vznik právních vztahů před její účinností za podmínek, které teprve dodatečně stanovila, nebo pokud na jejím základě dochází ke změně právních vztahů vzniklých podle staré právní úpravy, a to s účinky do období před účinností nového zákona [...] Její zákaz se přitom týká pouze případů, kdy by uvedená zpětná působnost byla v neprospěch (k tíži) jednotlivce, ledaže by dotčený právní subjekt s ohledem na obsah předchozí právní normy nemohl být v oprávněné důvěře v právo (ve stálost právního řádu) nebo by dokonce musel s retroaktivní regulací počítat. Tak by tomu bylo zejména tehdy, jestliže by právní norma byla v příkrém rozporu se zásadními, obecně uznanými principy humanity a morálky nebo s nezměnitelnými náležitostmi demokratického právního státu“. Ve vztahu k úpravě prekluzivní lhůty pro stanovení daně Ústavní soud poznamenal, že „**změna její zákonné úpravy by působila pravou retroaktivitu, pokud by měla nebo mohla mít za následek ‘obživení’ lhůty, jež uplynula ještě před nabytím účinnosti nové právní úpravy.** Důvodem je skutečnost, že jejím důsledkem by byl dodatečný vznik již zaniklého oprávnění státu stanovit daň a s ním fakticky i ‘obživení’ odpovídající daňové povinnosti, k jejímuž splnění by jinak daňový subjekt již nemohl být povinován. O nepravou retroaktivitu půjde naopak tehdy, jestliže novým zákonem dojde či na jeho základě bude moci dojít (na základě budoucích právních skutečností) k prodloužení již započaté, avšak ke dni jeho účinnosti neskončené lhůty pro stanovení daně nad rámec její původní zákonné úpravy“ (důraz přidán).

[26] Ve vztahu k *přezkoumávanému dodatečnému platebnímu výměru* uběhla lhůta dle § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků rok předtím, než daňový řád

vstoupil v účinnost. Postup správních orgánů, které uplynulou lhůtu k zahájení přezkumu „vzkřísily“ za užití § 122 odst. 3 daňového řádu upravujícího lhůtu pro nařízení přezkoumání rozhodnutí, je proto třeba pokládat za uplatnění tzv. pravé retroaktivity. Důsledkem postupu správních orgánů byl opětovný vznik již dříve zaniklého oprávnění státu nařídit z moci úřední přezkum rozhodnutí. Takový postup byl nepochybně způsobilý zasáhnout do právní jistoty stěžovatelky. Je sice pravdou, že daňový řád byl schválen a vstoupil v platnost ještě v době běhu lhůty podle § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a tak se žalobkyně mohla seznámit s novou úpravou lhůt k přezkoumání rozhodnutí podle § 122 odst. 3 daňového řádu, nelze však souhlasit s názorem stěžovatele, že měla předvídat, že toto ustanovení bude správcem daně aplikováno i na takové případy, v nichž bylo oprávnění zahájit řízení o mimořádném opravném prostředku zkonsumováno ještě za účinnosti staré právní úpravy.

IV. 4.

[27] Pokud jde o přechodné ustanovení daňového řádu, to nemá na názor Nejvyššího správního soudu o nepředvídatelnosti postupu správce daně a o jeho nepřipustném retroaktivním působení žádný vliv, neboť na posuzovanou situaci nedopadá.

[28] Podle § 122 odst. 3 věty první daňového řádu „*[p]řezkoumání rozhodnutí o stanovení daně lze nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně*“. Podle § 148 daňového řádu činí lhůta pro stanovení daně tři roky a v zákonem vymezených případech dochází k jejímu prodloužení, přerušení či stavení, je však omezená maximální délkou deseti let, kterou stavět ani přerušovat nelze (viz rozsudek č. j. 9 Afs 72/2011 – 218). Konečně § 264 daňového řádu, který je přechodným ustanovením, v odstavci prvním stanoví, že „*[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*“. V odstavci čtvrtém, jímž argumentuje stěžovatel, upravuje, 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. 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*“.

[29] Jelikož běh lhůty pro zahájení přezkumu *přezkoumávaného dodatečného platebního výměru* počal i skončil přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu, nelze na ni § 264 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 148 a § 122 odst. 3 téhož předpisu aplikovat.

[30] Na okraj lze nicméně podotknout, že s tvrzením žalobkyně, že objektivní lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob žalobkyně za zdaňovací období roku 2004 uplynula dne 31. 12. 2014, souhlasit nelze. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 72/2011 – 218 vyložil ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu ústavně konformním způsobem tak, že maximální desetiletou prekluzivní lhůtu, která počala běžet před 1. 1. 2011, je nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s. Proto je třeba počítat s tím, že její běh, na rozdíl od lhůty stanovené k zahájení přezkoumání *přezkoumávaného dodatečného platebního výměru*, byl staven po dobu soudních řízení vedených u krajského soudu a Nejvyššího správního soudu.

pokračování

[31] Vzhledem ke skutkovým okolnostem případu (aplikace ustanovení daňového řádu by měla za následek porušení zákazu pravé retroaktivity právních norem) ztrácí smysl zabývat se stěžovatelem obecně nastíněnou otázkou, zda by institut přezkoumání rozhodnutí tak, jak je nyní upraven v § 122 a násl. daňového řádu, v rozsahu umožněném tzv. nepravou retroaktivitou mohl být aplikován na řízení související se stanovením daně, či nikoliv.

IV. 5.

[32] Ani argumentace stěžovatele, že rozsudek krajského soudu č. j. 31 Af 23/2011 – 155 a v tomto řízení napadený rozsudek byly ve vzájemném rozporu a že jediné aplikace § 41 s. ř. s. na běh lhůty podle § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků stěžovateli umožňovala realizovat závěry prvního ze zmiňovaných rozsudků, není podle Nejvyššího správního soudu správná.

[33] Podle § 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků platilo, že daňový subjekt nemohl v době od zahájení daňové kontroly až do jejího ukončení účinně podat dodatečné daňové přiznání (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005 – 106, publ. pod č. 1264/2007 Sb. NSS), přičemž okamžik ukončení daňové kontroly byl spjat s pravomocným skončením řízení o opravných prostředcích proti dodatečnému platebnímu výměru za období, kterého se dodatečné daňové přiznání týkalo, byl-li opravný prostředek podán (rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 8. 2008, č. j. 22 Ca 237/2006 – 59). To znamená, že dodatečné daňové přiznání bylo podle § 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přípustné, bylo-li podáno po ukončení daňové kontroly, nehledě na to, zda bylo rozhodnutí odvolacího správního orgánu vydané v rámci daňové kontroly napadeno žalobou ve správním soudnictví.

[34] Shora rozebíraná právní úprava umožňovala vznik situace, jaká nastala v posuzované věci, kdy po pravomocném ukončení daňové kontroly byla konkludentně vyměřena daň na základě dodatečného daňového přiznání žalobkyně (aniž by tomu bránilo probíhající řízení o žalobě proti rozhodnutí vydanému v rámci daňové kontroly), posléze o takto vyměřené dani správce daně na žádost žalobkyně vystavil *přezkoumávaný dodatečný platební výměr* a tento výměr potvrdil odvolací správní orgán a poté krajský soud rozhodl o žalobě směřující proti dříve vydanému rozhodnutí o odvolání, na základě čehož se daňová kontrola předcházející řízení o dodatečném daňovém přiznání vrátila zpět do fáze odvolací. Právní názor vyslovený v rozsudku č. j. 31 Af 23/2011 – 155 (citovaný výše v odst. [18]) pak reagoval na to, že v nově proběhnuvším řízení o odvolání měl odvolací správní orgán zohlednit, že později zahájené řízení o téže daňové povinnosti žalobkyně bylo ukončeno *přezkoumávaným dodatečným platebním výměrem* a nikoli postupovat tak, že nepřipustně „navrstvil“ rozhodnutí týkající se téže daně za totéž zdaňovací období.

[35] Krajský soud v rozsudku č. j. 31 Af 23/2011 – 155 vyslovil, že rozhodnutí ze dne 21. 12. 2010 jakožto *poslední* pravomocné rozhodnutí, které bylo vydané v rámci onoho opakovaného řízení o odvolání, bylo výsledkem *předposledního* daňového řízení o téže daňové povinnosti, což bylo za situace, kdy *přezkoumávaný dodatečný platební výměr* nebyl případně odstraněn mimořádným opravným prostředkem, nepřipustné. Tuto poznámku krajského soudu nelze v kontextu celého rozsudku chápat jako pokyn k provedení přezkumu *přezkoumávaného dodatečného platebního výměru*. Krajský soud dal v rozsudku č. j. 31 Af 23/2011 – 155 jednoznačně najevo, že *přezkoumávaný dodatečný platební výměr* pokládá za zákonný, zrušit je třeba rozhodnutí ze dne

21. 12. 2010 a daňovou kontrolu ukončit zprávou o daňové kontrole (nikoli rozhodnutím). Není proto pravdou, že si rozsudek č. j. 31 Af 23/2011 – 155 a napadený rozsudek navzájem odporují, ani že jedinou možností, jak vyhovět závaznému právnímu názoru plynoucímu z rozsudku č. j. 31 Af 23/2011 – 155, bylo zahájit přezkum *přezkoumávaného dodatečného platebního výměru*.

[36] Pro úplnost Nejvyšší správní soud poznamenává, že ke vzniku nežádoucí situace obdobné té, jaká zde byla v posuzované věci, by za účinnosti daňového řádu již nemělo docházet, neboť podle § 141 odst. 6 daňového řádu je dodatečné daňové přiznání podané v době, kdy je o dani zahájeno řízení o žalobě, nepřipustným podáním.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[37] Nejvyšší správní soud dospěl ze shora uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[38] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšné žalobkyni vznikly náklady spojené se zastoupením specializovaným daňovým poradcem (§ 35 odst. 2 s. ř. s.) spočívající v jednom úkonu právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti), za který přísluší částka 3100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů] a náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Protože zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku 714 Kč, kterou je povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona o dani z přidané hodnoty. Celkovou částku nákladů řízení ve výši 4114 Kč je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

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

V Brně dne 24. ledna 2017

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu