



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **U. E., s. r. o.**, zastoupen Mgr. Lukášem Regecem, advokátem se sídlem V Parku 2316/12, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2018, č. j. 1479/18/5200-11434-712485, v řízení o kasačních stížnostech žalobce a žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 4. 5. 2021, č. j. 29 Af 37/2018-50,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 4. 5. 2021, č. j. 29 Af 37/2018-50, **se ve výrocích II a III zrušuje.**
- II.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne ze dne 18. 1. 2018, č. j. 1479/18/5200-11434-712485, **se zrušuje** v části, již bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen výrok dodatečného platebního výměru Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 11. 7. 2017, č. j. 3360252/17/3004-51521-707654, v rozsahu doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2007 do 30. 6. 2008 ve výši 504.000 Kč.
- III.** Dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 11. 7. 2017, č. j. 3360252/17/3004-51521-707654, **se zrušuje.**
- IV.** Kasační stížnost žalovaného **se zamítá.**
- V.** Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.
- VI.** Žalovaný je **povinen** uhradit žalobci k rukám jeho zástupce Mgr. Lukáše Regece, advokáta se sídlem V Parku 2316/12, Praha 4, na náhradě nákladů řízení částku ve výši 24.456 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2007 do 30. 6. 2008, ze dne 30. 9. 2008, vyčíslil daň ve výši 8.610 Kč, daňová povinnost byla vyměřena konkludentně. Rozsudkem Městského soudu v Brně ze dne 26. 4. 2016, č. j. 1 T 160/2015-1101, byl jednatel žalobce Ing. J. H. odsouzen k trestu odnětí svobody v trvání tří let a k peněžitému trestu ve výši 1.000.000 Kč za spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1 a odst. 2 písm. c) zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, jehož se dopustil tím, že za zdaňovací období od 1. 7. 2006 do 30. 6. 2012 zkrátil daň z příjmů právnických osob žalobce v celkové výši 2.040.000 Kč. Část zkrácené daně se týkala výdajů uplatněných ve zdaňovacím období od 1. 7. 2007 do 30. 6. 2008. K odvolání obžalovaného Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 30. 6. 2016, č. j. 7 To 271/2016-1144, zrušil výrok o trestu prvostupňového rozhodnutí a nově stanovil trest odnětí svobody v trvání tří let, který podmíněně odložil na zkušební dobu v trvání pěti let, ve zbytku zůstal výrok rozsudku Městského soudu v Brně, č. j. 1 T 160/2015-1101, nezměněn.

[2] Na základě těchto skutečností Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) vyzval dne 21. 10. 2016 žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2007 do 30. 6. 2008. Žalobce dodatečné daňové přiznání nepodal, proto správce daně stanovil daň podle pomůcek a platebním výměrem ze dne 11. 7. 2017, č. j. 3360252/17/3004-51521-707654, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2007 do 30. 6. 2008 ve výši 504.000 Kč. Současně mu sdělil povinnost uhradit penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tedy 100.800 Kč. Odvolání proti platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 1. 2018, č. j. 1479/18/5200-11434-712485 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl.

II. Rozsudek krajského soudu

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ve věci rozhodl tak, že výrokem I rozsudku zrušil napadené rozhodnutí v rozsahu, jímž žalovaný zamítl odvolání ve vztahu k povinnosti hradit penále ve výši 100.800 Kč. Ve zbytku žalobu výrokem II rozsudku zamítl.

[4] Soud se nejprve zabýval otázkou aplikovatelnosti § 148 odst. 6 daňového řádu na projednávanou věc. Uvedl, že prekluzivní lhůta začala běžet před nabytím účinnosti daňového řádu, ale doběhla až po tomto datu, proto se na ni vztahuje přechodné ustanovení podle § 264 odst. 4 daňového řádu. Jedná se o nepravou retroaktivitu a prekluzivní lhůta týkající se dotčeného zdaňovacího období se tedy posuzuje podle příslušných ustanovení daňového řádu upravujících lhůtu pro stanovení daně. Krajský soud vycházel ve shodě s žalovaným z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, č. 299/2015 Sb., který se sice týkal konkrétně vztahu § 264 odst. 4 a § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, jeho obsahová východiska se však dle mínění soudu uplatní i v projednávané věci. Daňový řád nezakotvil novou pravomoc správce daně, ale pouze stanovil jiná pravidla pro běh lhůty pro stanovení daně. Jedná se přitom o lhůtu, která je svým charakterem hmotněprávní. V této souvislosti soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, č. 3677/2018 Sb. NSS. Současně upozornil na veřejný zájem na tom, aby mohl stát stanovit daň v případě, kdy došlo k jejímu nesprávnému vyměření v důsledku daňové trestné činnosti, a to i po uplynutí obecné prekluzivní lhůty. S odkazem na již citovaný nálezný Ústavního soudu krajský soud uvedl, že žalobce měl

pokračování

dostatek času, aby se s novou právní úpravou seznámil. V nynější věci nadto ani nebyla překročena maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně, nedošlo tak k nepřiměřenému zásahu do právní jistoty žalobce.

[5] Za důvodnou naopak soud považoval námitku ve vztahu k penále z doměřené daně. Vycházel z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS, z něhož vyplývá, že penále má povahu trestu. Současně odkázal na judikaturu Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“) a zdůraznil, že v České republice je vedení trestního a daňového řízení odděleno. Z hlediska trestního práva jsou požadavky na zohlednění podmínek dvojího trestání plynoucí z judikatury ESLP orgány činnými v trestním řízení sjednoceny usnesením velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, č. j. 15 Tdo 832/2016-126. V rámci daňového řízení na požadavky judikatury zareagoval zákonodárce a s účinností od 1. 7. 2017 novelizoval § 251 odst. 3 daňového řádu v tom směru, že nově o povinnosti uhradit penále správce daně rozhodne samostatným platebním výměrem. Správci daně tak bylo dáno k úvaze, zda jsou vůbec splněny podmínky pro vydání platebního výměru na penále.

[6] V nyní projednávané věci se orgány finanční správy problematikou dvojího trestání nezabývaly. Žalobce sice v odvolání tímto směrem neargumentoval, nicméně vzhledem k trestněprávní povaze uložené platební povinnosti (penále) měl správce daně, potažmo žalovaný, takovou úvahu učinit z úřední povinnosti. Správce daně nadto vydal dodatečný platební výměr dne 11. 7. 2017 a mohl použít již novelizované znění § 251 odst. 3 daňového řádu, pokud by byla tato procesní úprava pro žalobce příznivější. Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že rozhodnutí orgánů finanční správy ve vztahu ke sdělenému penále neobstojí.

III. Obsah kasačních stížností

[7] Proti rozsudku krajského soudu brojí kasační stížností jak žalobce (proti výroku II rozsudku), tak žalovaný (proti výroku I rozsudku).

III.a) Kasační stížnost žalobce

[8] Žalobce podal kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť má za to, že krajský soud chybně posoudil problematiku prekluze, resp. aplikovatelnosti § 148 odst. 6 daňového řádu.

[9] Předně odmítá, že by východiska nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, dopadala i na projednávanou věc. Úprava obsažená v § 264 odst. 4 daňového řádu se týká běhu a délky lhůty pro vyměření daně a nedopadá tedy na § 148 odst. 6 daňového řádu, který zakotvuje novou pravomoc správce daně stanovit daň bez ohledu na běh prekluzivní lhůty. Zákonodárce dotčeným ustanovením nezmocnil správce daně k doměření jakékoliv daně, ale pouze mu svěřil pravomoc rozhodnout o daňové povinnosti, která byla předmětem rozsudku soudu v trestní věci. Další rozdíl oproti případu posuzovanému Ústavním soudem pak žalobce spatřuje v tom, že právní skutečnost, která „aktivuje“ ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu, nastala až po uplynutí prekluzivní lhůty.

[10] Žalobce rovněž poukazuje na skutečnost, že jeho daňová povinnost se vztahuje ke zdaňovacímu období, které uplynulo za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, tedy předpisu, který nezakotvoval obdobnou pravomoc správce daně, jaká je obsažena v § 148 odst. 6 daňového řádu. Pro posouzení aplikovatelnosti odkazovaného ustanovení přitom není rozhodné, zda lhůta pro stanovení daně skončila či neskončila do 31. 12. 2010, ale za účinnosti jakého

právního předpisu uplynulo zdaňovací období. Prekluzivní lhůta je lhůtou hmotněprávní, protože je třeba vycházet ze zákazu jejího retroaktivního působení. Žalobce má na rozdíl od krajského soudu za to, že by se v posuzované věci jednalo o retroaktivitu pravou, která je nepřípustná. V této souvislosti odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96. Pokud se jedná o komentářovou literaturu, z té vyplývají pochybnosti o aplikovatelnosti § 148 odst. 6 daňového řádu na lhůty, které plynuly před účinností daňového řádu, či dokonce tuto aplikaci přímo vylučují. K nepřípustnosti retroaktivity hmotněprávních norem finančního práva se vyjádřil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, či v rozsudku ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 63/2011-109. Žalobce dále upozorňuje, že v posuzované věci došlo k zapovězenému „obživení“ v minulosti již prekludované lhůty pro stanovení daně, v důsledku čehož dochází k zásahu do jeho právní jistoty.

[11] Navzdory tvrzení krajského soudu žalobce neměl možnost seznámit se včas s dotčeným ustanovením a přizpůsobit mu své jednání. Daňový řád byl vyhlášen ve Sbírce zákonů dne 3. 9. 2009 a účinnosti nabyl dne 1. 1. 2011. V posuzované věci se přitom jedná o doměření daně za období od 1. 7. 2007 do 30. 6. 2008. V roce 2008 tak žalobce nevěděl a ani vědět nemohl, že zákon v budoucnu stanoví výjimky, kdy bude možné daň stanovit i po uplynutí prekluzivní lhůty.

[12] Žalobce dále uvádí, že ochrana veřejného zájmu není bezbřehá a nemůže převážet nad ostatními zájmy a základními právy a svobodami. V případě absence přechodného ustanovení řešícího časový střet staré a nové právní úpravy je třeba vycházet z toho, že nová úprava se neuplatní (srov. nález Ústavního soudu ze dne 22. 11. 2004, sp. zn. I. ÚS 287/04).

[13] Ze všech uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející dodatečný platební výměr.

III.b) Kasační stížnost žalovaného

[14] Žalovaný v kasační stížnosti brojí proti závěru krajského soudu, že se žalovaný nezabýval tím, zda v důsledku stanovení penále nedochází k dvojímu trestání za tentýž skutek. Uvádí, že podle § 37b odst. 3 o správě daní a poplatků správce daně vyrozumí daňový subjekt o povinnosti platit penále. Dodatečný platební výměr má tedy v rozsahu týkajícím se penále toliko deklaratorní povahu (povinnost hradit penále vznikla ze zákona). Zákon neponechává žádný prostor pro správní uvážení a správce daně nemůže stanovit penále v jiné výši či je nestanovit vůbec. V této souvislosti odkazuje žalovaný na usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-63. S ohledem na nemožnost individualizace penále je to právě trestní soud (nikoliv správce daně), kdo je povinen při ukládání trestu zohlednit i to, že daňovému subjektu vznikla ze zákona povinnost hradit penále.

[15] Žalovaný se dále ohrazuje vůči tvrzení soudu, že správce daně mohl na věc aplikovat novelizované znění § 251 odst. 3 daňového řádu (s účinností od 1. 7. 2017), pokud by dospěl k závěru, že tato úprava je pro žalobce příznivější. V posuzované věci se jednalo o doměřenou daň za zdaňovací období od 1. 7. 2007 do 30. 6. 2008. Řádné daňové tvrzení bylo možné podat do 30. 9. 2008 a v této lhůtě byla daň také splatná. Při stanovení daně byl proto správce daně povinen vycházet z § 37 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2010. Žalovanému rovněž není zřejmé, v čem by měla být nová úprava pro žalobce příznivější. Ani tato úprava totiž neskýtá prostor pro správní uvážení, pokud se jedná o možnost stanovit či nestanovit penále (popř. v jaké výši).

pokračování

[16] Žalovaný dále poukazuje na skutečnost, že Krajský soud v Brně v trestním rozsudku ze dne 30. 6. 2016 obžalovanému Ing. J. H. zmírnil trest, a to mimo jiné též s přihlédnutím k tomu, že žalobce „splácí i vyměřené penále“. Krajský soud tedy zohlednil sankci v podobě penále, čímž splnil závazek České republiky dodržovat judikaturu ESLP. Z tohoto důvodu také správce daně při vydávání dodatečného platebního výměru, potažmo žalovaný při rozhodování o odvolání, nemuseli činit z úřední činnosti úvahu o dvojnásobném trestání.

[17] S ohledem na uvedené skutečnosti žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu ve výrocích I a III a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

[18] Nejvyšší správní soud zaslal kasační stížnosti k vyjádření protistranám. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobce uvedl, že se neztotožňuje s jeho tvrzením o nezákonnosti aplikace § 148 odst. 6 daňového řádu. Za stěžejní považuje skutečnost, že konec lhůty pro stanovení daně připadl do sféry nové právní úpravy (daňového řádu). V takovém případě je třeba na věc aplikovat citované ustanovení, které modifikuje běh lhůty pro stanovení daně. Krajský soud přitom správně vycházel i ze závěrů nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14.

[19] K namítanému zákazu právé retroaktivity žalovaný uvádí, že Ústavní soud shledal dotčené přechodné ustanovení ústavně konformním. V posuzované věci se nejedná o „obživnutí“ lhůty, neboť tato lhůta neskončila za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Na podporu svých tvrzení žalovaný odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10. Pokud se jedná o žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, jednalo se o situaci, kdy v zákoně absentovala přechodná ustanovení. Takto tomu však v nyní posuzované věci není. Na věc je naopak přílehlavý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, v němž se podává, že přechodné ustanovení obsažené v § 264 odst. 4 daňového řádu přípustně reguluje i hmotněprávní pravidla vztahu mezi daňovým subjektem a správcem daně.

[20] K tvrzení žalobce o nemožnosti seznámit se s předstihem se závaznou právní normou žalovaný uvádí, že tato námitka nebyla obsažena v žalobě, a proto je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. Pro případ, že by se Nejvyšší správní soud s tímto hodnocením neztotožnil, uvádí žalovaný, že žalobce měl možnost podat dodatečné daňové přiznání, což však ani po účinnosti daňového řádu neučinil. Daňový řád byl přitom přijat s dostatečným předstihem. V případě žalobce nadto nedošlo k překročení desetileté objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Proto nedošlo k nepřijatelnému zásahu do jeho právní jistoty. Vzhledem k tomu, že žalobce dosáhl daňové výhody prostřednictvím spáchání trestného činu, stěžejní lze v jeho případě hovořit o zklamané důvěře.

[21] K námitce ohledně úrovně ochrany veřejného zájmu žalovaný uvádí, že úprava obsažená v § 148 odst. 6 daňového řádu je v daňovém právu skutečně výjimečná. Zákonodárce však považuje spáchání daňového trestného činu za tak závažnou skutečnost, že odůvodňuje významný zásah do subjektivních práv jednotlivce. Žalovaný se přitom plně ztotožňuje s názorem uvedeným v bodech 32 – 34 rozsudku krajského soudu. Žalobcem citovaná judikatura Ústavního soudu není na projednávanou věc zcela přílehlavá, neboť neřeší situaci, kdy došlo k dosažení daňové výhody spácháním trestného činu.

[22] Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalobce zamítl a rozsudek krajského soudu naopak zrušil v jím navrhovaném rozsahu.

[23] Žalobce se ke kasační stížnosti žalovaného nevyjádřil.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud při posuzování kasačních stížností hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnosti mají požadované náležitosti a jsou projednatelné. Důvodnost kasačních stížností posoudil v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); zkoumal přitom, zda napadený rozsudek nevykazuje vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[25] Žalobce a žalovaný svými stížnostmi brojí proti různým výrokům rozsudku krajského soudu, přičemž každý z nich do řízení o kasační stížnosti vnáší jinou právní otázku. Žalobce v kasační stížnosti namítá nezákonnost samotného doměření daně, argumentace žalovaného se pak vztahuje k otázce stanovení penále. Z tohoto důvodu se soud nejprve zabýval kasační stížností žalobce, neboť pokud by dospěl k závěru, že daň vůbec nebylo možné doměřit, logicky by nepřicházelo v úvahu ani stanovení penále z této daně.

[26] Kasační stížnost **žalobce je důvodná.**

[27] V posuzované věci vznikly pochybnosti o tom, zda správce daně mohl žalobci doměřit daň i po uplynutí prekluzivní lhůty (uplynutí této lhůty není mezi stranami řízení sporné), a to za použití § 148 odst. 6 daňového řádu, který stanoví: „*V důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.*“

[28] Jedná se přitom o situaci, kdy byla žalobci doměřena daň za zdaňovací období od 1. 7. 2007 do 30. 6. 2008, tj. před účinností daňového řádu (daňový řád byl schválen dne 22. 7. 2009 a účinnosti nabyl dne 1. 1. 2011).

[29] Krajský soud dovodil, že na souzenou věc dopadá přechodné ustanovení zakotvené v § 264 odst. 4 daňového řádu, podle něhož „*[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 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.*“

[30] Mezi účastníky řízení přitom panuje shoda ohledně toho, že tříletá prekluzivní lhůta, jež počala běžet za účinnosti předchozí právní úpravy (§ 47 odst. 1 zákona o správě dané a poplatků), skončila (uplynula) až za účinnosti daňového řádu, tj. po 1. 1. 2011.

[31] Podstatou sporu v projednávané věci je problematika výkladu přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu a § 148 odst. 6 téhož zákona. Touto otázkou se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval v nedávném rozsudku ze dne 12. 8. 2021, č. j. 8 Afs 292/2020-23, v němž předně upozornil na skutečnost, že nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 (z něhož v nynější věci vycházel krajský soud) se týkal výhradně posouzení ústavnosti § 264 odst. 4 daňového řádu na podkladě aplikace § 148 odst. 2 písm. b) téhož zákona (prodloužení lhůty

pokračování

pro stanovení daně o jeden rok v důsledku oznámení rozhodnutí o stanovení daně). S ohledem na tuto skutečnost tedy nelze dovozovat užití závěrů Ústavního soudu i ve vztahu k § 148 odst. 6 daňového řádu. Výkladem dotčených zákonných ustanovení poté Nejvyšší správní soud dovodil, že § 264 odst. 4 věta první daňového řádu nedopadá na situaci upravenou v § 148 odst. 6 téhož zákona, neboť posledně uvedené ustanovení neupravuje běh a délku lhůty pro vyměření daně, která započala běžet za účinnosti předchozí právní úpravy, nýbrž lhůtu zcela jinou, speciální, na původní lhůtě zcela nezávislou. Pravomoc správce daně, která vyplývá z uvedeného ustanovení, není nijak navázána na běh a délku lhůty pro stanovení daně v daňovém řádu, a tím méně na běh a délku lhůty pro vyměření daně obsažené v zákoně o správě daní a poplatků. Ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu se tedy nachází mimo hypotézu přechodného ustanovení § 264 odst. 4 věty první téhož zákona. Tento výklad ostatně plyne i z části věty za středníkem, podle níž okamžik počátku běhu lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Uvedená část přechodného ustanovení se proto z logiky věci může týkat pouze takové lhůty, u níž byl okamžik jejího počátku určen podle dosavadních právních předpisů. Okamžik počátku speciální (obnovené) lhůty dle § 148 odst. 6 daňového řádu (nabytí právní moci rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu) však z podstaty věci nemohl být určen podle dosavadních předpisů, jež takovou lhůtu vůbec neznaly.

[32] Nejvyšší správní soud rovněž poukázal na skutečnost, že s ohledem na hmotněprávní povahu § 148 odst. 6 daňového řádu by jej bylo možné na právní vztahy vzniklé za předchozí právní úpravy aplikovat pouze tehdy, pokud by tak zákonodárce výslovně stanovil. Takto tomu však není, neboť přechodné ustanovení § 264 odst. 4 věty první daňového řádu na věc nedopadá. Za této situace proto nelze pravidlo obsažené v § 148 odst. 6 daňového řádu použít na již existující právní vztahy (vzniklé za předchozí právní úpravy), neboť by se jednalo o nepřipustnou retroaktivitu v neprospěch daňového subjektu. Kasační soud poté uzavřel, že i kdyby snad připustil možnost dvojího výkladu § 264 odst. 4 a 148 odst. 6 daňového řádu, bylo by třeba upřednostnit takový výklad, který je ústavně konformní, a tedy šetří a chrání oprávněné zájmy daňových subjektů.

[33] Pro úplnost soud dodal, že na věc může dopadat věta druhá § 264 odst. 4 daňového řádu, podle níž „[ú]činky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů.“ Za takovou právní skutečnost lze považovat i trestněprávní jednání, které bylo ve smyslu § 148 odst. 6 daňového řádu předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu. V takovém případě se však účinky právních skutečností posuzují podle dosavadní právní úpravy, tj. podle zákona o správě daní a poplatků, jež ustanovení obdobné § 148 odst. 6 daňového řádu neznal. V podrobnostech soud odkazuje na body 18 – 33 parafrázovaného rozsudku.

[34] Nejvyšší správní soud nespatřuje žádný důvod, pro nějž by se měl od svých dřívějších závěrů odchýlit, a proto z nich v plném rozsahu vychází i v právě projednávané věci, která je, co do řešené právní otázky, s věcí sp. zn. 8 Afs 292/2020 takřka totožná.

[35] Kasační soud tedy souhlasí s žalobcem, že správce daně nemohl v souzené věci přikročit k doměření daně na základě aplikace § 148 odst. 6 daňového řádu. Citované ustanovení zakotvuje novou pravomoc správce daně, respektive stanoví zcela novou lhůtu pro doměření daně, která je nezávislá na obecné prekluzivní lhůtě. Vzhledem k tomu, že předchozí zákon (o správě daní a poplatků) takovou pravomoc správce daně neznal a současně se přechodné ustanovení § 264 odst. 4 věty první daňového řádu na věc nevztahuje, nelze dovodit retroaktivní použití § 148 odst. 6 téhož zákona na případ žalobce. Soud přitom se žalobcem souhlasí i v tom směru, že nebylo v jeho možnostech novou úpravu předjímat a přizpůsobit jí své chování, neboť ke schválení zákona (byť k němu došlo s dostatečným předstihem před vstupem v účinnost)

došlo až po skončení rozhodného zdaňovacího období. Uplatnění pravomoci správce daně vyplývající z dotčeného ustanovení by představovalo nepřijatelný zásah do právní jistoty daňových subjektů, přičemž s ohledem na jeho hmotněprávní charakter nelze o jeho zpětném použití bez opory odpovídajícího přechodného ustanovení vůbec uvažovat (srov. body 36, 38 a 41 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/14).

[36] Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost žalobce důvodnou, neboť v posuzované věci nebylo vůbec možné pro uplynutí prekluzivní lhůty daň doměřit. Vzhledem k tomu, že penále sdílí osud daně, je zjevné, že naopak nemůže obstát kasační stížnost žalovaného. Ten totiž brojil proti zrušení napadeného rozhodnutí v rozsahu týkajícím se stanoveného penále. Byť krajský soud ke zrušení odpovídající části napadeného rozhodnutí přikročil na základě jiných právních úvah (zákaz dvojího trestání), dospěl ve vztahu k penále k totožnému výsledku jako v rámci řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost žalovaného proto nemůže být důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud považuje kasační stížnost žalobce za důvodnou, a proto rozsudek krajského soudu ve výrocích II a III zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.) a současně za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil i dosud nezrušenou část napadeného rozhodnutí (ve zbytku napadené rozhodnutí zrušil výrokem I přezkoumávaného rozsudku již krajský soud). Vzhledem k tomu, že ve věci již nelze vést další řízení (došlo k prekluzi daně), nevrací soud věc k dalšímu řízení žalovanému, ale naopak zrušil i prvostupňový dodatečný platební výměr správce daně.

[38] Soud naopak neshledal důvodnou kasační stížnost žalovaného, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[39] Nejvyšší správní soud je soudem, který o věci rozhodl jako poslední, proto musí určit náhradu nákladů soudního řízení. Ve vztahu k výsledku celého soudního řízení je pak nutno posuzovat procesní úspěšnost účastníků řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníku řízení, který úspěch ve věci neměl. Ve věci měl úspěch žalobce, pročež mu Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení.

[40] Náklady řízení o žalobě sestávají z náhrady za uhrazený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč a odměny za dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a sepisu žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za tyto úkony náleží odměna ve výši 2 x 3.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částka ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce v řízení o žalobě (BDO Czech Republic s. r. o.) je plátcem DPH, zvýšil soud částku odměny o příslušnou daň. Celková výše náhrady nákladů řízení tedy v této fázi řízení činila 11.228 Kč.

[41] Náklady řízení o kasační stížnosti spočívají v prvé řadě v náhradě za zaplacený soudní poplatek v částce 5.000 Kč. Žalobce byl v řízení o kasační stížnosti zastoupený advokátem Mgr. Lukášem Regecem, který učinil dva úkony právní služby - převzetí a příprava zastoupení a sepsání kasační stížnosti [tj. úkony podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) a advokátního tarifu]. Za tyto úkony náleží odměna ve výši 2 x 3.100 Kč, a paušální částka 2 x 300 Kč. Zástupce stěžovatele vykonává činnost prostřednictvím společnosti BDO Legal s. r. o., která je plátcem DPH, proto soud zvýšil odměnu o tuto daň. Za řízení o kasační stížnosti tedy žalobci náleží náhrada nákladů řízení ve výši 13 228. Celkově soud žalobci (za řízení o žalobě i kasační stížnosti) přiznal náhradu

pokračování

nákladů řízení ve výši 24.456 Kč. Tuto částku je neúspěšný žalovaný povinen uhradit žalobci ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. října 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu