

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobkyně: **ODIN Investment, a.s.**, IČ 26499291, se sídlem Ovocný trh 572/11, Praha 1, zast. Mgr. Markem Vojáčkem, advokátem, se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno (dříve Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1), v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 4. 2014, č. j. 11 Af 15/2013 - 124,

t a k t o :

- I. Ústavnímu soudu **se předkládá** návrh na zrušení ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.
- II. Řízení **se přerušuje** na dobu do rozhodnutí Ústavního soudu o podaném návrhu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Prahu 1 dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 3. 2012, č. j. 143558/12/001513105042, ze dne 19. 3. 2012, č. j. 143684/12/001513105042, a ze dne 20. 3. 2012, č. j. 143722/12/001513105042, podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2007 ve výši 1.064.754 Kč, za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2007 ve výši 776.801 Kč a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007 ve výši 3.363.411 Kč.

[2] Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutími ze dne 20. 12. 2012, č. j. 18268/12-1300-106629, ze dne 20. 12. 2012, č. j. 19192/12-1300-106629, a ze dne 20. 12. 2012, č. j. 19193/12-1300-106629, podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu a podle zákona o dani z přidané hodnoty zamítlo odvolání žalobkyně a uvedené dodatečné platební výměry potvrdilo. V odůvodnění všech těchto tří rozhodnutí se odvolací orgán ztotožnil se závěrem správce daně o nutnosti vyloučit z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty faktury vystavené jménem dodavatele společností J&A STAVIS s.r.o. na základě mandátní smlouvy a smlouvy o inženýrské činnosti, neboť žalobkyně postupovala v rozporu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

[3] Na základě ustanovení § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a § 114 odst. 1 daňového řádu přešla s účinností od 1. 1. 2013 působnost Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu jakožto orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Uvedeným dnem se proto Odvolací finanční ředitelství v projednávané věci stalo procesním nástupcem žalovaného Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, jak vyplývá z § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podle kterého je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. Městský soud v Praze i Nejvyšší správní soud proto jako s žalovaným jednaly s Odvolacím finančním ředitelstvím.

[4] Městský soud v Praze (dále též „městský soud“) rozsudkem ze dne ze dne 24. 4. 2014, č. j. 11 Af 15/2013 - 124, všechna tři uvedená rozhodnutí o odvolání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku uvedl soud tyto skutečnosti:

[5] Přiznání k dani z přidané hodnoty za druhé, třetí a čtvrté čtvrtletí roku 2007 se podávalo nejpozději do 31. 12. 2008. Prekluzivní lhůta pro doměření daně začala tedy běžet od konce roku 2008 a měla skončit dne 31. 12. 2011. Jelikož však byla Finančním úřadem pro Prahu 1 dne 23. 11. 2009 zahájena u žalobkyně ohledně předmětných zdaňovacích období kontrola daně z přidané hodnoty, byl v této lhůtě učiněn správcem daně úkon, kterým se běh lhůty přerušil, a prekluzivní lhůta začala běžet znovu. Za této situace byl posledním dnem k doměření daňových povinností žalobkyni 31. 12. 2012. K uvedenému datu byla rovněž dodržena podmínka maximální desetileté lhůty k doměření daně.

[6] Odvolací orgán nedodržel zákonem stanovenou lhůtu pro doměření daňových povinností žalobkyni, v důsledku čehož došlo k prekluzi tohoto subjektivního veřejného práva státu. Z obsahu spisového materiálu totiž vyplývá, že žalobou napadená rozhodnutí byla řádně oznámena až dne 25. 1. 2013, kdy byla doručena zástupci žalobkyně Mgr. Davidu Neveselému, nikoliv dne 21. 12. 2012, kdy byla doručena substitučnímu zástupci JUDr. Ondřeji Trubačovi. Na něho je totiž nutné nahlížet jako na zástupce advokáta žalobkyně, nikoli jako zástupce žalobkyně samotné. Při závěru o neúčinnosti doručení napadených rozhodnutí substitučnímu zástupci zmocněného zástupce žalobkyně je nutné vycházet i z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2003, č. j. 1 As 4/2003 - 48, a z rozsudku téhož soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009 - 43.

[7] S ohledem na uvedené skutečnosti nabyla žalobou napadená rozhodnutí právní moci až dne 25. 1. 2013. V dané věci se tak jedná o prekluzi práva doměřit daň, jak je důvodně namítáno v žalobě, nikoli však s argumentací opřenou o ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ale o ustanovení § 148 daňového řádu. Jelikož daň z přidané hodnoty za druhé, třetí a čtvrté čtvrtletí roku 2007 s ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty nebylo možné doměřit, soud nepřezkoumával rozhodnutí o odvolání z hlediska dalších žalobních bodů, neboť jejich důvodnost či nedůvodnost by již neměla vliv na závěr o nezákonnosti napadených rozhodnutí.

II. Dosavadní průběh řízení o kasační stížnosti

[8] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem, který je uveden v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V ní namítl nesouhlas se závěrem soudu o uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daňových povinností. Soud totiž nevzal v úvahu, že dne 20. 3. 2012 byly žalobkyni doručeny dodatečné platební výměry, v důsledku čehož došlo ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového

pokračování

řádu k oznámení rozhodnutí o stanovení daně v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně a tím i k prodloužení lhůty pro doměření daňových povinností o jeden rok. Pokud se tedy v důsledku zahájení daňové kontroly posunul konec prekluzivní lhůty pro doměření daňových povinností na den 31. 12. 2012 a dne 20. 3. 2012, tedy ve lhůtě posledních 12 měsíců před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daní, byly žalobkyni doručeny dodatečné platební výměry, prodloužila se lhůta pro doměření daňových povinností o 1 rok do 31. 12. 2013. K doručení žalobou napadených rozhodnutí zástupci žalobkyně přitom došlo dne 25. 1. 2013, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty. S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek zrušil a věc vrátil Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení.

[9] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že daňový subjekt má právo na právní jistotu, aby v okamžiku, kdy správce daně učiní nějaký úkon, se mohl bez jakýchkoliv pochybností v rámci předvídatelnosti práva jednoznačně spolehnout na okamžik, do kdy musí být dané řízení ukončeno, respektive jakou úpravou se bude řídit. Uvedený názor vyplývá mimo jiné z nálezů Ústavního soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2429/12, i z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 9. 8. 2007, sp. zn. 52 Ca 24/2007. Skutečnost, že by prekluzivní lhůta měla v daném případě uběhnout bez ohledu na ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu koncem dne 31. 12. 2012, a nikoliv o rok později, jak uvádí stěžovatel, podporuje i nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 611/07. V dané věci žalobkyně vycházela z tehdy platné a účinné legislativy, resp. legitimního očekávání, že daňové řízení musí být pravomocně ukončeno nejpozději dne 31. 12. 2012 a na uvedenou skutečnost oprávněně spoléhala. Následně zákonodárce přijal úpravu, která možnost prekluze lhůty pro doměření daně významně omezila a tím ještě významněji vychýlila nerovnost mezi daňovými subjekty a daňovou správou. Proto s ohledem na princip právní jistoty a zásadu právního státu, které byly v uvedené judikatuře zdůrazněny, by znění § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu nemělo jít k její tíži. Opačný přístup by znamenal retroaktivní působení zákona, které by citelným způsobem zasahovalo do práv daňového subjektu a představovalo závažné porušení zásady právní jistoty a legitimního očekávání. Nepřípustnost retroaktivity v daňové oblasti již ostatně byla řešena ve prospěch daňových subjektů v nálezů Ústavního soudu ze dne 12. března 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01. Navíc i stěžovatel vycházel ze skutečnosti, že prekluzivní lhůta měla uplynout dne 31. 12. 2012 a že ta byla dodržena doručením žalobou napadených rozhodnutí substitučnímu zástupci. Zachováním prekluzivní lhůty pro doměření daňových povinností za užití § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu stěžovatel argumentoval prvně až v kasační stížnosti. S ohledem na tyto skutečnosti žalobkyně považuje napadený rozsudek za správný, a proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti za použití podústavního práva

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež byly stěžovatelem v kasační stížnosti uplatněny. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[11] Stěžovatel odkázal na důvod kasační stížnosti, který je uveden v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Ten umožňuje stěžovateli tvrdit nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Podle názoru stěžovatele soud v posuzované věci nesprávně vyložil právní otázku běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[12] Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, *pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový*

odpočet, po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Podle výkladu tohoto ustanovení učiněného v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, který je stejně jako dále zmíněná rozhodnutí Ústavního soudu dostupný na <http://nalus.usoud.cz>, právo vyměřit nebo doměřit daň zaniká po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, neboť jinak by výslovná tříletá lhůta byla prodloužena na lhůtu čtyřletou. Tento výklad § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, akceptoval s tím, že se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno, rovněž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122, které lze spolu s dále zmíněnými rozhodnutími Nejvyššího správního soudu dohledat na www.nssoud.cz.

[13] V nyní posuzované věci, v níž žalobkyně podala přiznání k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2007, 3. čtvrtletí 2007 a 4. čtvrtletí 2007, je tedy nutné s ohledem na uvedenou judikaturu vycházet z toho, že tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daní počala běžet samostatně u každé z nich, a to od konce příslušného zdaňovacího období. Lhůta pro doměření daně z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2007 tak začala běžet od 30. 6. 2007, za 3. čtvrtletí 2007 od 30. 9. 2007 a za 4. čtvrtletí 2007 od 31. 12. 2007. Nelze proto souhlasit s názorem městského soudu, že tříletá prekluzivní lhůta pro doměření všech tří daňových povinností počala běžet od 31. 12. 2008.

[14] Tato nepřesnost však nemá z hlediska posuzování dalšího běhu lhůty pro doměření daní žádný význam. Podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků totiž *byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.* Za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu tohoto ustanovení se přitom považovalo i zahájení daňové kontroly správcem daně. Od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven, tak započala znovu běžet tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52). V posuzované věci zahájil správce daně u žalobkyně kontrolu daně z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období roku 2007 dne 23. 11. 2009, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání č. j. 174286/09/057931205844, který podepsala rovněž zástupkyně žalobkyně. Nejednalo se přitom o pouhý formální sepsání protokolu o zahájení kontroly bez konání jakéhokoliv úkonu s kontrolou souvisejícího, který podle judikatury Nejvyššího správního soudu nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daně a poplatků. Při zahájení daňové kontroly dne 23. 11. 2009 totiž zástupkyně daňového subjektu předložila celou řadu účetních dokladů a jiných písemností, jimiž bylo možné prověřit okolnosti rozhodné pro správné stanovení příslušných daňových povinností. Další doklady předložila zástupkyně žalobkyně při ústním jednání ze dne 21. 12. 2009, o němž byl sepsán protokol č. j. 182060/09/057931203106.

[15] Je tedy nepochybné, že v posuzované věci podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků od konce roku 2009, v němž byla žalobkyně zpravena o zahájení daňové kontroly, započala běžet nová tříletá lhůta pro dodatečné stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období druhého, třetího a čtvrtého čtvrtletí 2007, která měla uplynout na konci roku 2012. V této lhůtě přitom musely být daně doměřeny pravomocně, jak dovodil Nejvyšší správní soud kupříkladu v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61.

pokračování

[16] Běh tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků, která znovu započala běžet od 31. 12. 2009, nepřerušily žádné úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly ani dodatečné platební výměry č. j. 143558/12/001513105042, č. j. 143684/12/001513105042, a č. j. 143722/12/001513105042, které byly žalobkyni doručeny dne 20. 3. 2012 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94).

[17] Podle dalšího usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Žádný takový úkon však nebyl v odvolacím řízení učiněn, neboť v něm právní předchůdce stěžovatele toliko umožnil zástupci žalobkyně nahlédnout do svého spisu a následně vydal žalobou napadená rozhodnutí.

[18] Zamítavá rozhodnutí o odvolání ze dne 20. 12. 2012, č. j. 18268/12-1300-106629, č. j. 19192/12-1300-106629 a č. j. 19193/12-1300-106629, byla doručena následujícího dne advokátovi JUDr. Ondřeji Trubačovi, Ph.D., LL.M. Ten byl substituční plnou mocí ze dne 17. 4. 2012 zmocněn k zastupování v rozsahu plné moci, kterou téhož dne žalobkyně zmocnila advokáta Mgr. Davida Neveselého k zastupování v odvolacím řízení. Podle § 41 odst. 1 ve spojení s § 264 odst. 1 daňového řádu však *má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování*. Doručování substitutovi tak podle uvedeného ustanovení nevyvolává žádné právní účinky. Rovněž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 4. 11. 2003, č. j. 1 As 4/2003 - 48, dovodil, že využije-li advokát svého oprávnění podle § 26 odst. 1 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, dát se zastoupit jiným advokátem, stává se tento advokát (substitut) zástupcem advokáta, nikoliv zástupcem účastníka řízení, a proto doručí-li krajský soud usnesení, kterým se řízení končí, substitutovi advokáta, jde o neúčinné doručení. Ke stejnému závěr dospěl Nejvyšší správní soud ve vztahu k daňovému řízení v rozsudku ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009 - 43. Je tedy zřejmé, že doručení rozhodnutí o odvolání JUDr. Trubačovi dne 21. 12. 2012 nemohlo vyvolat žádné právní účinky.

[19] K pravomocnému doměření těchto daní tak podle § 103 odst. 1 ve spojení s § 264 odst. 1 daňového řádu došlo až dne 25. 1. 2013, ve kterém byla zástupci žalobkyně advokátovi Mgr. Davidu Neveselému doručena zamítavá rozhodnutí o odvolání, jak správně uvedl městský soud. Není přitom rozhodné, že tato rozhodnutí zástupci žalobkyně odeslal Finanční úřad pro hlavní město Prahu jako právní nástupce správce daně prvního stupně, a nikoliv právní nástupce odvolacího orgánu. Rovněž není podstatné, že rozhodnutí o odvolání byla zástupci žalobkyně doručena v rozporu s § 39 odst. 1 písm. b) a § 42 daňového řádu prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, a nikoliv elektronicky do datové schránky. Nerespektování zákonem stanovených pravidel pro doručování totiž nemůže mít vliv na účinnost takového doručení, pokud adresát písemnost převzal a mohl se s jejím obsahem fakticky seznámit (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 - 73, ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 As 90/2010 - 95, a ze dne 29. 6. 2011, č. j. 8 As 31/2011 - 88).

[20] V dané věci prekluzivní lhůta pro doměření daní posuzovaná podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků skončila posledním okamžikem roku 2012, z čehož vyplývá, že žalobkyni byly pravomocně dodatečně stanoveny daňové povinnosti až po jejím uplynutí.

[21] Za užití zákona o správě daní a poplatků by tedy musel Nejvyšší správní soud učinit závěr o zániku pravomoci správce daně na doměření daní v důsledku marného uplynutí prekluzivní lhůty.

[22] Podle § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu však *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů.* Toto přechodné ustanovení znamená, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně, která počala běžet podle § 47 zákona o správě daní a poplatků a neuplynula do účinnosti daňového řádu, se od 1. 1. 2011 posuzuje podle tohoto nového právního předpisu. V důsledku toho úkony, jež byly učiněny po 31. 12. 2010, se z hlediska možného přerušení nebo prodloužení prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně započaté ještě za účinnosti předchozí právní úpravy řídí pravidly obsaženými v § 148 daňového řádu.

[23] Podle odstavce druhého písmene b) tohoto ustanovení *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.* Podle § 147 odst. 1 daňového řádu *správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují.* Na základě těchto ustanovení daňového řádu tedy oznámením dodatečného platebního výměru v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně dochází k prodloužení této lhůty o jeden rok.

[24] V projednávané věci měla prekluzivní lhůta pro doměření daní, jež započala za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, skončit v posledním okamžiku roku 2012, jak již bylo zmíněno. Dne 20. 3. 2012, tedy v posledních 12 měsících před uplynutím této lhůty, byly přitom žalobkyni oznámeny dodatečné platební výměry ze dne 20. 3. 2012, č. j. 143558/12/001513105042, ze dne 19. 3. 2012, č. j. 143684/12/001513105042, a ze dne 20. 3. 2012, č. j. 143722/12/001513105042, kterými jí byla doměřeny daně z přidané hodnoty za zdaňovací období druhého, třetího a čtvrtého čtvrtletí 2007. Tato rozhodnutí o stanovení daně přitom byla dne 20. 3. 2012 doručena společnosti KM spol. s r.o., jejímž předmětem podnikání bylo též daňová poradenství a která zastupovala žalobkyni v řízení před správcem daně prvního stupně na základě plné moci ze dne 4. 5. 2011. V tomto případě se tedy jedná nepochybně o doručení účinné.

[25] V důsledku oznámení dodatečných platebních výměrů tedy dosavadní prekluzivní lhůta pro stanovení daní z přidané hodnoty za zdaňovací období druhého, třetího a čtvrtého čtvrtletí 2007, která měla původně uplynout na konci roku 2012, se prodloužila o 1 rok, tedy do posledního okamžiku dne 31. 12. 2013. V rámci takto prodloužené subjektivní prekluzivní lhůty byly tedy uvedené daňové povinnosti pravomocně doměřeny, neboť rozhodnutí o odvolání byla žalobkyni řádně doručena dne 25. 1. 2013, jak již bylo konstatováno. Stejně tak byla zachována i desetiletá objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daní, která je zakotvena v § 148 odst. 5 daňového řádu.

[26] Městský soud sice ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) a § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu citoval, avšak nezabýval se jejich možným užitím v návaznosti na doručení dodatečných platebních výměrů žalobkyni dne 20. 3. 2012 a zrušující rozsudek vyplývající ze závěru o marném uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daní opřel jen o neúčinnost doručení žalobou napadených rozhodnutí substitutovi advokáta. Nicméně pominutí oznámení o stanovení daní městským soudem nemůže být důvodem pro zrušení jeho rozsudku, neboť

pokračování

tento úkon představoval jen dílčí aspekt otázky, zda žalobkyni byly příslušné daňové povinnosti doměřeny před uplynutím prekluzivní lhůty, která byla řešena v žalobním řízení. Navíc zrušení kasační stížností napadeného rozsudku toliko pro pominutí oznámení o stanovení daní městským soudem by bylo přepjatým formalizmem. Během prekluzivní lhůty pro doměření daní z hlediska doručení dodatečných platebních výměrů by se totiž musel Nejvyšší správní soud s největší pravděpodobností zabývat v dalším řízení o kasační stížnosti, kterou by nejspíše podal neúspěšný účastník řízení před městským soudem, neboť se jedná evidentně o spornou záležitost, jak je zřejmé z obsahu této kasační stížnosti a vyjádření k ní. Proto vlivem doručení dodatečných platebních výměrů žalobkyni dne 20. 3. 2012 na běh prekluzivní lhůty pro doměření daní se může Nejvyšší správní soud v tomto řízení o kasační stížnosti zabývat, i když této záležitosti nebyla v předcházejícím řízení věnována pozornost.

[27] Stěžovatel sice v průběhu žalobního řízení netvrdil, že prekluzivní lhůta pro doměření daňových povinností byla zachována v důsledku oznámení dodatečných platebních výměrů žalobkyni dne 20. 3. 2012, a tuto skutečnost poprvé zmínil až v kasační stížnosti proti zrušujícímu rozsudku městského soudu. Nicméně zákaz uvádět v řízení o kasační stížnosti nové právní důvody, které nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), dopadá jen na stěžovatele, který byl v řízení před krajským soudem žalobcem. Proto žalovaný správní orgán, který podává kasační stížnost, může argumentovat jakýmkoli právními důvody, bez ohledu na to, jakou procesní obranu uplatnil ve vyjádření k žalobě a zda takové vyjádření vůbec podal (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Ans 5/2008 - 104).

[28] Na základě námitky stěžovatele uplatněné v kasační stížnosti je tedy nutné konstatovat, že podle výslovného znění § 148 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 264 odst. 4 větou první a druhou daňového řádu byly žalobkyni v posuzované věci doměřeny daňové povinnosti před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daní. Za použití podústavního práva by tedy musel Nejvyšší správní soud dospět k závěru o nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, o naplnění důvodu kasační stížnosti uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a o z toho vyplývající nutnosti zrušení kasační stížností napadeného rozsudku podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s.

IV. Důvody předložení věci Ústavnímu soudu

[29] Podle čl. 95 odst. 1 Ústavy České republiky *soudce je při rozhodování vázán zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu; je oprávněn posoudit soulad jiného právního předpisu se zákonem nebo s takovou mezinárodní smlouvou.* Proto Nejvyšší správní soud nemůže v posuzované věci sám rozhodnout bez zřetele na § 148 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 264 odst. 4 větou první a druhou daňového řádu, jak se žalobkyně domáhala. Ta však ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázala rovněž na to, že prekluzivní lhůta započala běžet za předchozí právní úpravy a její posuzování podle nové právní úpravy je tak s ohledem na principy právní jistoty a legitimního očekávání nepřipustně retroaktivní. Žalobkyně tedy ve skutečnosti zpochybňuje ústavnost příslušných ustanovení daňového řádu, na jejichž základě by v posuzované věci musel být učiněn závěr o zachování běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daní v důsledku oznámení dodatečných platebních výměrů dne 20. 3. 2012. Podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky *dojde-li soud k závěru, že zákon, jehož má být při řešení věci použit, je v rozporu s ústavním pořádkem, předloží věc Ústavnímu soudu.* Nejvyšší správní soud se proto musel zabývat tím, zda ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 264 odst. 4 větou první a druhou daňového řádu, která mají být v posuzované věci aplikována, jsou v souladu s ústavním pořádkem.

[30] Jejich ústavnost je zapotřebí pečlivě zkoumat také proto, že prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně o 1 rok v důsledku oznámení rozhodnutí o stanovení daně v posledních

12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty nebylo v předchozí právní úpravě obsaženo. Platební výměr či dodatečný platební výměr se ani nepovažovaly za úkony směřující k vyměření či doměření daně, které by měly za následek přerušení dosavadního běhu tříleté lhůty a počátek běhu nové lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, jak vyplývá z již zmíněného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94. Pokud tedy oznámením platebního či dodatečného platebního výměru dochází k prodloužení také lhůty pro vyměření či doměření daně započaté za účinnosti předchozího právního předpisu, jenž takový institut neznal, jedná se nepochybně o právní normu jdoucí k tíži daňového subjektu, jako tomu byly i v posuzované věci. Proto o ústavnosti tohoto způsobu řešení časového střetu nové a staré právní úpravy panují značné pochybnosti i v odborné literatuře (srov. Kobík, J.; Kohoutková, A., Daňový řád s komentářem, 2. aktualizované vydání, ANAG, 2013, s. 1094-1098, Matyášová, L.; Grossová, M. E., Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb., Praha, Leges, 2011, s. 520-521).

[31] O ústavní konformitě samotného § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu nemá Nejvyšší správní soud žádné pochybnosti. Důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu uvádí, že „jedním z cílů návrhu je obnovit právní jistotu ohledně běhu lhůty, ve které lze vyměřit nebo doměřit daň (v návrhu označovaná jako lhůta pro stanovení daně). ... K odstranění právní nejistoty je v odst. 2 a 3 nově stanoven taxativní výčet úkonů ze strany správce daně nebo daňového subjektu, které přerušují nebo prodlužují běh tříleté lhůty. Cílem je vytvoření dostatečného prostoru na obou stranách pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně. Vzhledem k aktuální judikatuře se navrhuje řešení, které zohlední snahu o omezení možnosti prodloužení běhu lhůty pro stanovení daně, ale současně ještě umožní jak řádný výkon správy daní, tak i využití všech prostředků ochrany práv daňových subjektů.“ (srov. digitální repozitář Poslanecké sněmovny, V. volební období sněmovní tisk č. 685/0, www.psp.cz). Účelem § 148 odst. 2 daňového řádu je tedy nastolení stavu právní jistoty o běhu prekluzivní lhůty a umožnění řádného výkonu správy daní při respektu k daňovým subjektům, do jejichž práv není prodloužením prekluzivní lhůty pro stanovení daně započaté po účinnosti daňového řádu o jeden rok neúměrně zasahováno. Tímto prodloužením prekluzivní lhůty by se měly eliminovat situace známé z právní úpravy předchozí, kdy správce daně druhého stupně měl minimální časový prostor pro provedení odvolacího řízení, což se negativně odráželo na kvalitě jeho rozhodovací činnosti. Stanovení úkonů prodlužujících běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně, jež započala po účinnosti daňového řádu, tedy představuje legitimní úpravu, vůči níž nelze mít žádné výhrady.

[32] Podle přechodného ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu běh a délka lhůty pro vyměření daně, která neskončila do 31. 12. 2010, se ode dne účinnosti daňového řádu řídí pravidly v něm obsaženými, avšak počátek této lhůty a účinky právních skutečností, které měly vliv na její běh a které nastaly před 1. 1. 2011, se dále posuzují podle zákona o správě daní a poplatků. Jedná se nepochybně o případ nepravé retroaktivity, která nezasahuje do minulosti a časový střet dvou právních norem řeší tak, že vznik, platnost a následky právního vztahu, k nimž došlo před účinností nového zákona, se posuzují podle práva dřívějšího, a jestliže takový právní vztah trvá i nadále, řídí se současným právem i jeho právní následky, které nastaly po účinnosti nového zákona.

[33] Otázkou přípustnosti nepravé retroaktivity se zabývalo několik rozhodnutí pléna Ústavního soudu, kupříkladu nálezy ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08, a ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Úvahy, které Ústavní soud při řešení této otázky doposud vyslovil, jsou výstižně vyjádřeny v následujících pasážích jeho dalšího plenárního nálezu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10.

pokračování

„147. Zatímco pravá retroaktivita právní normy je přípustná pouze výjimečně, v případě retroaktivity nepravé lze konstatovat její obecnou přípustnost. V tomto případě připouští právní teorie naopak výjimky, kdy nepravá retroaktivita právě s ohledem na princip ochrany důvěry v právo přípustná není. O takovou situaci se jedná v případě, že "je tím zasaženo do důvěry ve skutkovou podstatu a význam zákonodárných právní pro veřejnost nepřevyšuje, resp. nedosahuje zájem jednotlivce na další existenci dosavadního práva" (Pieroth, B. Rückwirkung und Übergangsrecht. Verfassungsrechtliche Maßstäbe für intertemporale Gesetzgebung, Berlin, 1981, s. 380-381, srov. dále rozhodnutí Spolkového ústavního soudu ze dne 19. prosince 1961 sp. zn. 2 BvR 1/60; BVerfGE 13, 274, 278). Tento názor se promítá i do ustálené judikatury Spolkového ústavního soudu, podle kterého je nepravá retroaktivita v souladu se zásadou ochrany důvěry v právo tehdy, pokud je vhodná a potřebná k dosažení zákonem sledovaného cíle a při celkovém poměrování "zklamání" důvěry a významu a naléhavosti důvodů právní změny bude zachována hranice únosnosti (srov. rozhodnutí Spolkového ústavního soudu ze dne 7. července 2010 sp. zn. 2 BvL 14/02, bod 58).

148. V souvislosti s otázkou přípustnosti nepravé retroaktivity je nezbytné zmínit i pojem legitimního očekávání, jež relevantní podstatou je majetkový zájem, který spadá pod ochranu čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu [srov. náleží sp. zn. Pl. ÚS 2/02 (viz výše); náleží ze dne 1. července 2010 sp. zn. Pl. ÚS 9/07 (N 132/58 SbNU 3; 242/2010 Sb.), body 80 a násl.]. Toto ustanovení stanoví právo každého pokojně užívat svůj majetek. Podle ustálené judikatury Evropského soudu pro lidská práva je přitom pojem "majetek" obsažený v tomto ustanovení třeba vykládat tak, že má autonomní rozsah, který není omezen na vlastnictví hmotného jmění a nezávisí na formální kvalifikaci vnitrostátního práva (rozsudek ze dne 22. června 2004 ve věci stížnosti č. 31443/96 - Broniowski proti Polsku, bod 129). Může zahrnovat jak "existující majetek", tak majetkové hodnoty, včetně pohledávek, na jejichž základě stěžovatel může tvrdit, že má přinejmenším "legitimní očekávání" dosáhnout určitého užívání vlastnického práva. Ústavní soud k tomuto principu v souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva uvedl, že "z ní zřetelně vystupuje pojetí ochrany legitimního očekávání jako majetkového nároku, který byl již individualizován právním aktem, anebo je individualizovatelný přímo na základě právní úpravy" (náleží ze dne 8. března 2006 sp. zn. Pl. ÚS 50/04 (N 50/40 SbNU 443; 154/2006 Sb., též náleží sp. zn. Pl. ÚS 2/02). K porušení čl. 1 Dodatkového protokolu může přitom dojít i ze strany zákonodárce, pokud by změnou zákona došlo ke znemožnění nabytí majetku, k němuž určitým subjektům svědčilo legitimní očekávání (srov. náleží sp. zn. Pl. ÚS 2/02).

149. Ústavní soud nakonec připomíná své závěry obsažené v náleží sp. zn. Pl. ÚS 21/96, podle něhož je zrušení staré a přijetí nové právní úpravy nutně spjato se zásahem do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo, k němuž však dochází v důsledku ochrany jiného veřejného zájmu či základního práva nebo svobody. Rozhodnutí zákonodárce o způsobu řešení časového střetu staré a nové právní úpravy ale není z ústavního hlediska věcí nahodilou nebo věcí libovůle, nýbrž věcí zvažování v kolizi stojících hodnot. K závěru o druhu legislativního řešení časového střetu právních úprav by tak mělo vést posuzování uvedeného konfliktu hodnot hlediskem proporcionality s ohledem na intertemporalitu. Proporcionalitu lze charakterizovat tak, že vyšší stupeň intenzity veřejného zájmu, resp. ochrany základních lidských práv a svobod odůvodňuje vyšší míru zásahu do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo novou právní regulací. Omezení základního práva přitom musí ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit jeho podstatu a smysl. Při posouzení způsobu legislativního řešení uvedeného časového střetu tak sebrává svou roli nejen míra odlišnosti staré a nové právní úpravy, nýbrž i další skutečnosti, jako společenská naléhavost zavedení posléze uvedené právní úpravy.“

[34] Podle dosavadní judikatury Ústavního soudu je tedy nepravá retroaktivita obecně přípustná, avšak v jednotlivých případech mohou být dány důvody pro závěr o její ústavní nepřípustnosti. Výjimky z obecné přípustnosti nepravé retroaktivity jsou přitom dány v případech, kdy principy právní jistoty, legitimního očekávání, ochrany důvěry v právo či rovnosti výrazněji přesahují význam a naléhavost důvodů změny právní úpravy. V případech nepravé retroaktivity je proto vždy zapotřebí na základě hlediska proporcionality poměřovat intenzitu veřejného zájmu či základního práva odůvodňujícího novou právní regulaci se zájmem jednotlivce na dalším trvání dosavadního práva.

[35] Ve vládním návrhu daňového řádu nebylo obsaženo žádné přechodné ustanovení, které by upravovalo pravidla pro posuzování délky a běhu lhůty pro stanovení daně, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti nové právní úpravy. Podle původně navrženého znění § 264 odst. 1 daňového řádu „*tento zákon se použije i pro řízení, které bylo zahájeno přede dnem nabytí jeho účinnosti podle dosavadních právních předpisů. Právní úkony a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány.*“ (srov. digitální repozitář Poslanecké sněmovny, V. volební období, sněmovní tisk č. 685/0, www.psp.cz). Takto formulované ustanovení je však procesní povahy a pravidlo v něm obsažené by se tak nemohlo vztahovat na hmotněprávní lhůtu pro stanovení daně započatou za účinnosti předchozí právní úpravy. Při absenci ustanovení řešícího časový střet staré a nové právní úpravy ohledně prekluzivní lhůty pro stanovení daně v původním návrhu daňového řádu by se tedy muselo vycházet z toho, že lhůta pro vyměření či doměření daně, která nedoběhla do účinnosti nové právní úpravy, se i nadále posuzuje podle příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2004, sp. zn. I. ÚS 344/04).

[36] Ustanovení § 264 odst. 4 bylo do výsledné verze daňového řádu doplněno až na základě pozměňovacího návrhu rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny (srov. digitální repozitář Poslanecké sněmovny, V. volební období, sněmovní tisk č. 685/1, www.psp.cz). Podle jeho důvodové zprávy „*navrhuje se doplnění přechodných ustanovení zákona, neboť dosavadní znění neřeší všechny případy a s nimi související výkladové problémy, které mohou v souvislosti s přechodem na novou právní úpravu nastat. ... Další důležitou záležitostí je vyřešit přechod starého systému lhůt na lhůty nové. Speciálně je pak nutné řešit případ lhůty pro stanovení daně a lhůty pro placení daně, a to tak, aby pravidla daňového řádu mohla být využita i pro lhůty, které se rozběhly podle staré právní úpravy a dosud neskončily. Musí však být respektována zásada zákazu zpětných účinků nové právní úpravy (zákaz retroaktivity). Nebude tedy možné zpětně (za období před účinností daňového řádu) posuzovat okamžik počátku běhu lhůty či množinu právních úkonů, resp. skutečností, které mají vliv na běh dané lhůty (její přerušování, stavění a prodloužení).*“ (srov. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M., Daňový řád, Komentář, II. díl, Praha, Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 1522).

[37] Zákonodárce tedy odůvodnil přijetí přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu pouze snahou vyhnout se výkladovým problémům při přechodu ze starého na nový systém posuzování lhůt pro stanovení a placení daně. Nikterak však nevysvětlil nezbytnost jím zvoleného řešení tohoto přechodu, které spočívá v použití pravidel daňového řádu na právní úkony učiněné od 1. 1. 2011 i pro prekluzivní lhůty započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Přitom časový střet staré a nové právní úpravy mohl být jednoznačně vyřešen i tak, že lhůty pro vyměření či doměření daně, které začaly běžet před účinností daňového řádu a do jeho účinnosti neskončily, se i nadále posuzují podle dosavadních právních předpisů. Zákonodárce tedy vůbec neobjasnil důvody, jež ho přiměly k řešení uvedené problematiky za pomoci nepravé retroaktivity.

[38] Uvedená absence odůvodnění § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu tedy značně oslabuje vyhlídky na úspěch tohoto přechodného ustanovení v testu proporcionality. Jestliže totiž zákonodárce nevyjádřil, v čem spatřuje význam a naléhavost důvodů použití pravidel daňového řádu ve vztahu k úkonům učiněným od 1. 1. 2011 i na lhůty započaté za účinnosti zákona o správě daně a poplatků, pak je značně obtížné intenzitu veřejného zájmu poměřovat se zájmem daňových subjektů, aby se tyto lhůty posuzovaly podle dosavadních právních předpisů.

[39] Odborná literatura, která jinak zpochybňuje ústavnost § 264 odst. 4 daňového řádu, si klade otázku, zda poměrně chaotická situace při určení běhu lhůty pro vyměření či doměření daně podle dosavadní právní úpravy nemůže být dobrým důvodem k nepravé retroaktivitě zajišťující

pokračování

jednotný výklad zákona a právní jistotu (Kobík, J.; Kohoutková, A., Daňový řád s komentářem, 2. aktualizované vydání, ANAG, 2013, s. 1100-1101).

[40] Ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu má nepochybně za cíl přesnější vymezení počátku prekluzivní lhůty pro stanovení daně, aby se tak překonaly určité výkladové nejasnosti ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, jež po zásahu Ústavního soudu vedly ke změně „pravidla 3 + 1“ zastávaného v dlouhodobé judikatuře správních soudů na „pravidlo 3 + 0“. Znění § 148 odst. 3 daňového řádu pak oproti § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků obsahují přesný výčet úkonů, které mají za následek přerušení dosavadní lhůty pro stanovení daně a započetí běhu lhůty nové. Konečně ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu zakotvilo taxativní seznam úkonů způsobujících prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok, přičemž u některých z nich nebylo dříve zcela zřejmé, zda se jedná či nejedná o úkony ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[41] Tato nová a jednoznačněji formulovaná pravidla pro posuzování lhůty pro stanovení daně však svědčí pouze o ústavnosti § 148 daňového řádu, kterou Nejvyšší správní soud nepovažuje vůbec za spornou, jak již výše uvedl. Uvedená pozitivní změna úpravy běhu lhůty pro stanovení daně oproti zákonu o správě daní a poplatků a judikatuře se k němu vztahující však nepředstavuje dostatečně významný důvod pro změnu pravidel existujícího právního vztahu spočívající v jiném posuzování již běžící lhůty pro stanovení daně. Tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření či doměření daně, která započala podle pravidel obsažených v § 47 zákona o správě daní a poplatků, totiž byla relativně krátká a vesměs ještě o dost kratší byl interval mezi dnem účinnosti daňového řádu a koncem této lhůty určeným podle dosavadní právní úpravy. I přes určité interpretační nejasnosti a nestabilitu judikatury, jež ve vztahu k § 47 zákona o správě a daní poplatků přetrvávaly i v době schvalování daňového řádu, tedy z hlediska právní jistoty bylo jistě únosné lhůty pro vyměření či doměření daně započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků nechat doběhnout podle dosavadních pravidel.

[42] Navíc žádoucí stabilizace judikatury k předchozí právní úpravě ve vztahu k těmto postupně dobíhajícím lhůtám mohlo být dosaženo další rozhodovací činností soudů. K tomu také skutečně později došlo, jak vyplývá z judikátů Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, které jsou uvedeny v části III. tohoto usnesení. V současnosti jsou tak v podstatě vyřešeny všechny dosud sporné aspekty posuzování prekluzivní lhůty uvedené v § 47 zákona o správě daní a poplatků, včetně určení počátku jejího běhu akceptací „pravidla 3 + 0“ správními soudy, vymezení úkonů způsobujících její přerušování a shledání nutnosti vyměřit či doměřit daň před jejím uplynutím pravomocně.

[43] Navíc ve vztahu k některým úkonům, které podle nových pravidel způsobují prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok, existovala již v době schvalování daňového řádu stabilní judikatura k předchozí právní úpravě, podle níž se nejednalo o úkony způsobující přerušování dosavadní a započetí běhu nové prekluzivní lhůty. Kupříkladu podle již zmíněného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, platební výměr a dodatečný platební výměr nelze považovat za úkony ve smyslu podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Prodloužení lhůty pro stanovení daně započaté za předchozí právní úpravy v důsledku úkonu učiněného od 1. 1. 2011, který tehdy již stabilní judikatura vztahující se k § 47 zákona o správě daní a poplatků nepovažovala za úkon mající vliv na běh prekluzivní lhůty, tedy jde nejen k tíži příslušných daňových subjektů, nýbrž je i v rozporu s principem právní jistoty.

[44] Hledisko právní jistoty tedy rozhodně nemůže představovat významný či naléhavý důvod, pro který by se lhůta pro vyměření či doměření daně, která započala za účinnosti předchozí

právní úpravy, měla ve vztahu k úkonům učiněným od 1. 1. 2011 řídit pravidly obsaženými v daňovém řádu.

[45] Takovým důvodem není ani eliminace dvojího právního režimu při posuzování lhůty pro stanovení daně ve vztahu k úkonům učiněným po 31. 12. 2010. Situace, kdy se určitý institut aplikuje u některých právních vztahů podle dosavadní právní úpravy a u jiných právních vztahů podle nového právního předpisu, jsou totiž v praxi zcela běžným jevem, kterému se není nutné většinou bránit. Navíc rozdílné posuzování běhu lhůty pro stanovení daně u dvou skupin daňových subjektů představuje relativně krátkodobou záležitost, která daňové správě nemůže činit větší obtíže. Žádný další důvod, proč by prekluzivní lhůta pro vyměření či doměření daně započatá ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, musela být ve vztahu k úkonům učiněným od 1. 1. 2011 posuzována podle nových pravidel, již zřejmě není možné vymyslet.

[46] Na druhé straně přitom z hlediska principů právní jistoty, ochrany důvěry v právo a legitimního očekávání existuje dostatek důvodů pro doběhnutí této lhůty na základě dosavadní právní úpravy.

[47] Lhůta pro stanovení daně je totiž lhůtou prekluzivní (propadnou), v jejímž rámci lze zákonem stanoveným způsobem měnit poslední známou daň ve prospěch daňového subjektu i v jeho neprospěch. Uplynutím této lhůty končí daňové řízení v jeho nalézací rovině, dochází k zániku pravomoci správce daně stanovit daň za příslušné zdaňovací období, definitivně jsou vypořádány materiální vztahy mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem a poslední známá daň se tak stává nezměnitelnou částkou odpovídající povinnosti daňového subjektu bez ohledu na to, zda pozdější zjištění může ukázat jiný výsledek. K marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně musí správce daně přihlížet z úřední povinnosti. Smyslem této lhůty a její prekluzivní povahy je jednak zajištění právní jistoty na straně daňových subjektů i správce daně a jednak vytvoření stimulu pro včasné uspořádání jejich vzájemných právních vztahů. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně má zároveň vymezit objektivně daný a jednoznačně definovaný časový prostor, ve kterém obě strany mohou vzájemně vypořádat právní vztahy plynoucí z daňových povinností. Proto tato lhůta současně představuje určitou bariéru pro eventuální svévolné zásahy do právní sféry daňových subjektů, ke kterým by při její absenci mohlo docházet (srov. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žišková, M., Daňový řád, Komentář, II. díl, Praha, Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 869-870).

[48] Z povahy a smyslu prekluzivní lhůty pro stanovení daně vyplývá potřeba jejího posuzování podle stejných pravidel, a to od počátku do konce jejího běhu. Jakákoliv změna právního režimu týkající se již započaté lhůty pro stanovení daně totiž vznáší nejistotu do právního vztahu mezi daňovým subjektem a správcem daně, neboť v důsledku takové změny se relativizuje dosavadní přesně vymezený časový prostor, v němž měla být definitivně a nezměnitelně stanovena příslušná daňová povinnost. Takové znejistění konce prekluzivní lhůty pro stanovení daně se obzvláště dotýká práv daňového subjektu, a to i ve vztahu k povinnostem mu uloženým jinými právními předpisy, například uschovávat účetní a jiné doklady apod. Změna pravidel posuzování lhůty pro stanovení daně, která je již v běhu, je obzvláště nepřijatelná v případech, kdy má za následek posunutí konce této lhůty. V takovém případě dochází k nepřijatelnému zásahu do právní sféry dotčeného daňového subjektu, kterým se v jeho neprospěch prodlužuje interval pro vypořádání právního vztahu s daňovou správou vyplývajícího z příslušné daňové povinnosti.

[49] S ohledem na tříletou délku subjektivní lhůty pro stanovení daně započaté za předchozí právní úpravy se přitom jistě nejednalo o žádný dlouhodobý právní vztah, kvůli němuž mohou v některých případech existovat zvláštní důvody pro řešení časového střetu staré a nové právní

pokračování

úpravy za pomoci nepravé retroaktivity. Posuzování lhůty pro stanovení daně započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k úkonům učiněným od 1. 1. 2011 podle pravidel daňového řádu nemůže být odůvodněno ani tím, že při schvalování daňových zákonů má zákonodárce obecně větší prostor pro zásahy do již existujících právních vztahů, zvláště těch, na jejichž základě vznikla daňovým subjektům určitá výhoda vůči státnímu rozpočtu. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně totiž představuje základní právní vztah mezi daňovým subjektem a správcem daně, jehož obsahem je časové vymezení samotné existence určité daňové povinnosti, a proto by se do tohoto právního vztahu nemělo zasahovat stanovením jiných pravidel. I z tohoto důvodu měla být lhůta pro stanovení daně započatá za účinnosti zákona o správě daní a poplatků nadále posuzována podle dosavadních právních předpisů. Taková úprava je ostatně obvyklá i u jiných hmotněprávních lhůt, o čemž kupříkladu svědčí přechodné ustanovení § 3036 občanského zákoníku č. 89/2012 Sb.

[50] Na základě těchto úvah Nejvyšší správní soud považuje za velmi nízkou intenzitu veřejného zájmu na posuzování lhůty pro vyměření či doměření daně započaté ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků podle nových pravidel daňového řádu ve vztahu k úkonům učiněným od 1. 1. 2011, a to obzvláště za situace, kdy tento veřejný zájem nebyl zákonodárcem ani vyjádřen. Naopak za velmi silný pokládá Nejvyšší správní soud zájem daňových subjektů na tom, aby se taková lhůta nadále řídila pravidly obsaženými v dosavadní právní úpravě. Tento jejich oprávněný zájem je patrný zejména ohledně úkonů obsažených v § 148 odst. 2 daňového řádu, které oproti předchozímu právnímu předpisu způsobují prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně, jako je tomu i v nyní posuzované věci. V takovém případě se jedná o nepřipustné posunutí konce dříve časově přesně vymezeného materiálního vztahu mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem, které dokonce může umožnit daňové správě stanovit daň v prodloužené prekluzivní lhůtě za situace, kdyby lhůta pro vyměření či doměření daně posuzovaná podle zákona o správě daní a poplatků již marně uplynula. Tak tomu bylo i v posuzované věci, v níž dokonce stěžovatel nejprve argumentoval, že příslušné daňové povinnosti byly žalobkyni dodatečně pravomocně vyměřeny ještě před uplynutím tříleté lhůty pro vyměření či doměření daně, jejíž počátek byl určen na základě pravidla obsaženého v § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Teprve až v kasační stížnosti stěžovatel argumentoval novým pravidlem pro posuzování běhu této lhůty uvedeným v daňovém řádu, na základě něhož mělo podle něho dojít k prodloužení lhůty o jeden rok a tím i k včasnému pravomocnému doměření příslušných daňových povinností.

[51] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud shledává důvody pro výjimečný závěr o neústavnosti nepravé retroaktivity zakotvené v § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu. Zákaz takto nepřipustné retroaktivity právních norem vyplývá ze zásady právního státu (srov. kupříkladu nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10). Ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu je proto podle názoru Nejvyššího správního soudu v rozporu s čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky.

[52] Uvedené ustanovení daňového řádu má být při řešení dané věci použito a na posouzení jeho ústavnosti závisí odpověď na právní otázku, zda byly žalobkyni příslušné daňové povinnosti doměřeny v prekluzivní lhůtě pro stanovení daně nebo až po jejím uplynutí. Znění § 264 odst. 4 věty první a druhé přitom řeší časový střet staré a nové právní úpravy zcela jednoznačně za pomoci nepravé retroaktivity. Na základě jeho aplikace se tak veškeré úkony učiněné od 1. 1. 2011, které podle § 148 odst. 2 a 3 daňového řádu způsobují prodloužení či přerušování lhůty pro stanovení daně, musí posuzovat podle těchto nových pravidel. To se týká i všech těchto úkonů, které byly učiněny v rámci prekluzivní lhůty započaté za účinnosti předchozí právní úpravy a které podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků neměly žádný vliv na běh lhůty

pro vyměření či doměření daně. Podmínky, za kterých může Ústavní soud v dané věci posoudit soulad § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu s ústavním pořádkem, jsou tedy splněny.

V. Závěr

[53] Nejvyšší správní soud proto podle čl. 95 odst. 2 České republiky předkládá Ústavnímu soudu návrh na zrušení ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu. Do rozhodnutí Ústavního soudu o podaném návrhu současně Nejvyšší správní soud v souladu s § 48 odst. 1 písm. a) s. ř. s. přerušuje řízení o kasační stížnosti. Po odpadnutí této překážky předseda senátu i bez návrhu usnesením vysloví, že se v řízení pokračuje (§ 48 odst. 5 s. ř. s.).

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

V Brně dne 7. srpna 2014

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu