

# Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 17.07.2018, sp. zn. 30 Cdo 4561/2017, ECLI:CZ:NS:2018:30.CDO.4561.2017.1

**Číslo:** 76/2019

**Právní věta:** Daňové řízení, v němž je daňovému subjektu uložena povinnost zaplatit penále, spadá do věcné působnosti čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, a to od okamžiku, kdy je platební výměr, či dodatečný platební výměr, v němž daňovému subjektu byla uložena povinnost uhradit penále, daňovému subjektu doručen, popř. od okamžiku, kdy se daňový subjekt o existenci takového daňového výměru dozví.

**Soud:** Nejvyšší soud

**Datum rozhodnutí:** 17.10.2018

**Spisová značka:** 30 Cdo 4561/2017

**Číslo rozhodnutí:** 76

**Číslo sešitu:** 6

**Typ rozhodnutí:** Rozsudek

**Hesla:** Daňové řízení, Odpovědnost státu za škodu, Zadostiučinění (satisfakce)

**Předpisy:** § 13 předpisu č. 82/1998Sb.  
§ 31a předpisu č. 82/1998Sb.

**Druh:** Rozhodnutí ve věcech občanskoprávních, obchodních a správních

**Sbírkový text rozhodnutí:**

## I. Dosavadní průběh řízení

1. Obvodní soud pro Prahu 1 jako soud prvního stupně rozsudkem ze dne 12. 5. 2016, č. j. 26 C 55/2015-49, vyhověl žalobě v části, jíž se žalobkyně domáhala zaplacení částky 39 720 Kč s příslušenstvím (výrok I), zamítl žalobu v části, jíž se žalobkyně domáhala zaplacení částky 22 780 Kč s příslušenstvím (výrok II), a rozhodl o náhradě nákladů řízení (výrok III).

2. Dovoláním napadeným rozsudkem Městský soud v Praze jako soud odvolací změnil rozsudek soudu prvního stupně tak, že zamítl žalobu s návrhem na zaplacení 39 720 Kč s příslušenstvím a konstatoval, že v řízení zahájeném Finančním úřadem pro hl. město P., Územní pracoviště pro P., dne 9. 9. 2009, došlo k porušení práva žalobkyně na rozhodnutí v přiměřené lhůtě, dále potvrdil rozhodnutí soudu prvního stupně ve výroku II (výrok I) a rozhodl o náhradě nákladů řízení před soudy obou stupňů (výrok II).

3. Odvolací soud vyšel z následujících skutkových zjištění soudu prvního stupně:

a. Žalobkyně předběžně uplatnila u žalované nárok, který je předmětem tohoto řízení, podáním

ze dne 8. 12. 2014, a žalovaná jej odmítla dopisem ze dne 5. 6. 2015. Domáhala se zadostiučinění za nemajetkovou újmu způsobenou nepřiměřeně dlouhým daňovým řízením v souvislosti nikoli jen s jednotlivými průtahy, nýbrž s celkovou délkou řízení.

b. Dne 9. 9. 2009 zahájil správce daně u žalobkyně protokolem o ústním jednání, č. j. 250676/09/006934108951, daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až prosinec 2006, leden až prosinec 2007 a leden až prosinec 2008. Při tomto ústním jednání žalobkyně předložila správci daně plnou moc, ve které zmocnila k zastupování ve věci této daňové kontroly c.k. daňovou kancelář a.s.

c. Dne 9. 9. 2009 vyzval správce (výzvou č. j. 250688/09/006934108951) žalobkyni k předložení účetních dokladů za účelem prověření zdanitelných plnění od jejích dodavatelů. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala dne 16. 9. 2009 předložením dokladů, o čemž byl správcem daně sepsán protokol o předání dokladů č. j. 255754//09/006934108951.

d. Dne 30. 9. 2009 zaslal správce daně dožádání, č. j. 263744/09/006934108951, Finančnímu úřadu pro P. k prověření skutečností týkajících se jednoho z dodavatelů žalobkyně (společnosti A. T. s.r.o.). Z odpovědi na toto dožádání, zaevidované dne 13. 10. 2009, vyplynulo, že dodavatel žalobkyně je nekontaktní a neplní vůči finančnímu úřadu své povinnosti.

e. Dne 30. 9. 2009 zaslal správce daně dožádání, č. j. 264456/09/006934108951, Finančnímu úřadu pro P. za účelem prověření skutečností týkajících se dodavatele žalobkyně O. s.r.o., odpověď dožádaného orgánu byla zaevidována dne 2. 12. 2009 (vyplyvá z ní, že dodavatel je v likvidaci a jeho likvidátor nemá k dispozici žádné doklady).

f. Dne 30. 9. 2009 zaslal správce daně výzvu k součinnosti třetích osob, č. j. 264320/09/006934108951, společnosti U., a.s., u které prověřoval platby na účtu dodavatele žalobkyně za období září až říjen 2007; odpověď banky byla zaevidována dne 20. 10. 2009 (vyplyvá z ní, že v uvedeném období nebyla žalobkyní provedena žádná úhrada).

g. Dne 30. 9. 2009 zaslal správce daně výzvu k součinnosti třetích osob, č. j. 264348/09/006934108951, společnosti R. a.s., u které prověřoval platby na účtu dodavatele žalobkyně za období leden až září 2008; odpověď banky byla zaevidována dne 13. 10. 2009.

h. Dne 1. 10. 2009 zaslal správce daně dožádání, č. j. 265502/09/006934108951, Finančnímu úřadu pro P., na kterou dožádaný orgán odpověděl dne 18. 11. 2009.

i. Dne 1. 10. 2009 zaslal správce daně dožádání, č. j. 264957/09/006934108951, Finančnímu úřadu pro P. k prověření skutečností týkajících se dodavatele žalobkyně E. s.r.o.; odpověď na tuto výzvu byla zaevidována dne 12. 11. 2009 (vyplyvá z ní, že dodavatel žalobkyně je nekontaktní a neplní své povinnosti vůči finančnímu úřadu).

j. Dne 22. 10. 2009 se konalo ústní jednání, o kterém byl sepsán protokol, č. j. 278502/09/006934108951, a při němž byly žalobkyni vráceny účetní doklady a písemnosti, předložené správci daně dne 16. 9. 2009.

k. Dne 22. 10. 2009 zaslal správce daně výzvu k prokázání skutečností, č. j. 279337/09/006934108951, dodavateli žalobkyně S. Š.; odpověď na tuto výzvu správce daně obdržel dne 8. 12. 2009.

l. Dne 23. 10. 2009 zaslal správce daně výzvu k prokázání skutečností dodavateli žalobkyně P., a.s.; odpověď na tuto výzvu správce daně obdržel dne 11. 11. 2009.

- m. Dne 5. 11. 2009 se konalo ústní jednání, o kterém byl sepsán protokol, č. j. 292266/09/006934108951, a při němž žalobkyně předala správci daně kopie dokumentů.
- n. Dne 4. 2. 2010 zaslal správce daně výzvu k součinnosti třetích osob, č. j. 31789/10/006934108951, společnosti R. a.s. za účelem prověření plateb na účtu dodavatele žalobkyně za rok 2006; odpověď banky byla zaevidována dne 25. 2. 2010.
- o. Dne 4. 2. 2010 zaslal správce daně výzvu k součinnosti třetích osob, č. j. 31901/10/006934108951, společnosti U., a.s.; odpověď banky byla zaevidována dne 17. 2. 2010.
- p. Dne. 5. 3. 2010 se konalo ústní jednání, o kterém byl sepsán protokol, č. j. 65483/10/006934108951, a při němž správce daně (s ohledem na nález Ústavního soudu sp. zn. [I. ÚS 1611/07](#) o běhu prekluzivní lhůty) zúžil rozsah daňové kontroly na zdaňovací období září až prosinec 2006, leden až prosinec 2007 a leden až prosinec 2008; žalobkyně při tomto jednání rovněž předložila správci daně další písemné podklady pro daňovou kontrolu.
- q. Dne 22. 3. 2010 zaslal správce daně žalobkyni e-mail se žádostí o vysvětlení a doložení některých skutečností týkajících se jejích dodavatelů, společností E. s.r.o. a O. s.r.o. v likvidaci.
- r. Dne 30. 3. 2010 žalobkyně předložila správci daně vyžádané dokumenty a vysvětlení.
- s. Dne 21. 6. 2010 zaslal správce daně žalobkyni výzvu k prokázání skutečností, č. j. 202274/10/006934108951. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala žádostí o prodloužení lhůty do 22. 7. 2010, které správce daně vyhověl. Odpověď žalobkyně na výzvu správce daně byla zaevidována dne 19. 7. 2010.
- t. Dne 19. 7. 2010 žalobkyně předložila správci daně plnou moc, kterou zmocnila k zastupování společnost Auditorská a daňová kancelář, s.r.o.
- u. Dne 21. 6. 2010 zaslal správce daně výzvu k součinnosti třetích osob, č. j. 201278/10/006934108951, společnosti R. a.s., na niž obdržel odpověď dne 13. 7. 2010.
- v. Dne 2. 9. 2010 zaslal správce daně žalobkyni předvolání k projednání zprávy o kontrole DPH, č. j. 196697/10/006934108951, která obsahovala výsledky kontrolních zjištění, včetně vyhodnocení důkazů. Žalobkyně byla zpráva doručena dne 8. 9. 2010.
- w. Dne 16. 9. 2010 doručila žalobkyně (prostřednictvím svého zástupce Auditorská a daňová kancelář, s.r.o) správci daně návrh na provedení výslechu 8 svědků.
- x. Správce daně dne 22. 9. 2010 předvolal všech 8 navržených svědků k výslechu na den 20. 10. 2010 a žalobkyni o této skutečnosti informoval sdělením ze dne 20. 9. 2010, č. j. 278495/10/006934108951; ani jeden z výslechu se však neuskutečnil z důvodů, že navržení svědci byli na adresách uvedených žalobkyní neznámí či se odstěhovali.
- y. Z úředního záznamu ze dne 21. 10. 2010 vyplývá, že se uskutečnil telefonický rozhovor mezi zástupcem žalobkyně a správcem daně ohledně dalšího postupu týkajícího se zajištění navržených svědeckých výpovědí (žalobkyně dala najevo, že zvažuje možnost najmout si detektivní agenturu za účelem vypátrání jejich pobytu; správce daně zvažoval zopakovat předvolání, případně nechat svědky předvést policií).
- z. Dne 3. 11. 2010 zaslal správce daně žalobkyni předvolání k projednání zprávy o daňové kontrole, č. j. 312933/10/006934108951, na den 1. 12. 2010 (žalobkyni doručeno dne 10. 11.

2010) a současně i zprávu o výsledku daňové kontroly, č. j. 311891/10/006934108951 (žalobkyni doručena dne 9. 11. 2010).

aa. Dne 26. 11. 2010 vznesl zástupce žalobkyně (Auditorská a daňová kancelář, s.r.o.) námitku vůči postupu správce daně, které správce daně rozhodnutím ze dne 15. 12. 2010, č. j. 336630/10/006934108951, vyhověl s tím, že zpráva o výsledku daňové kontroly ze dne 3. 11. 2010 měla být zaslána na adresu zástupce žalobkyně.

bb. Dne 1. 12. 2010 obdržel správce daně od žalobkyně sdělení, že žalobkyně zadala vyhledání svědků detektivní agentuře.

cc. Dne 15. 12. 2010 zaslal správce daně dožádání na místně příslušné finanční úřady (č. j. 339467/10/006934108951, 339377/10/006934108951, 339267/10/006934108951 a 1867/11/006934108951), v jejichž působnosti se nacházely adresy navržených svědků zjištěné z evidence obyvatel s cílem ověřit, zda se tyto osoby na těchto adresách zdržují; z odpovědí dožádaných finančních úřadů, které správce daně obdržel v období prosince 2010 až února 2011, vyplývá, že navržení svědci se na těchto adresách nezdržují a poštu si nepřebírají.

dd. Dne 4. 3. 2011 zaslal správce daně zástupci žalobkyně zprávu o kontrole DPH, č. j. 77905/11/006934108951, která mu byla doručena dne 9. 3. 2011; současně žalobkyni zaslal i předvolání k projednání této zprávy na den 24. 3. 2011 (z úředního záznamu ze dne 22. 3. 2011 však vyplývá, že správce daně se se zástupcem žalobkyně dohodl, že na toto předvolání nebude brán zřetel, a to s ohledem na žalobkyni, v mezidobí vznesené, důkazní návrhy).

ee. Dne 8. 3. 2011 správce daně obdržel návrh žalobkyně na výslech svědka J. R. a na základě tohoto návrhu se rozhodl svědka předvolat prostřednictvím dožádaného Finančního úřadu v P. (předvolání bylo svědku doručeno dne 24. 3. 2011); žalobkyně byla o této skutečnosti vyzkoušena sdělením ze dne 15. 3. 2011, č. j. 99931/11/006934108951.

ff. Dne 31. 3. 2011 se uskutečnilo ústní jednání, při němž správce daně vyslechl svědka J. R., o čemž byl sepsán protokol, č. j. 135059/11/006934108951.

gg. Dne 6. 4. 2011 zaslal správce daně žalobkyni výzvu k předložení dokladů, č. j. 165139/11/006934108951, která byla žalobkyni doručena dne 16. 4. 2011. Žalobkyně požádala o prodloužení lhůty k předložení dokladů a správce daně této žádosti vyhověl. Odpověď na výzvu k předložení dokladů správce daně obdržel ve stanovené lhůtě dne 9. 5. 2011.

hh. Dne 26. 4. 2011 byla zástupci žalobkyně a rovněž žalobkyni doručena zpráva o daňové kontrole, č. j. 163920/11/006934108951, současně správce daně zaslal žalobkyni předvolání k projednání zprávy o daňové kontrole na den 2. 5. 2011.

ii. Dne 28. 4. 2011 obdržel správce daně návrh žalobkyně na výslech svědka P. H., správce daně tomuto návrhu vyhověl a dožádal Finanční úřad v P. o provedení výslechu tohoto svědka; dle odpovědi dožádaného finančního úřadu, zaevidované dne 29. 8. 2011, nebylo dožádání vyhověno, neboť svědek se ani na opakované předvolání k výslechu nedostavil a nepodařilo se jej předvést ani Policií ČR.

jj. Dne 29. 4. 2011 podal zástupce žalobkyně stížnost proti postupu správce daně ve věci předvolání žalobkyně k projednání zprávy o daňové kontrole, z toho důvodu se také odmítl zúčastnit jednání dne 2. 5. 2011. Správce daně, jak vyplývá z jeho úředního záznamu a vyzkoušení stěžovatele zde dne 18. 5. 2011, uznal, že v předvolání k jednání citoval nesprávné znění daňového řádu, nicméně žalobkyně nebyla na svých zákonných právech nijak zkrácena, neboť zpráva o daňové kontrole jí byla doručena v předstihu před jejím projednáním.

kk. Dne 2. 5. 2011 žalobkyně správci daně sdělila, že se jí podařilo zjistit adresu navrženého svědka P. H., na základě toho správce daně dožádal Finanční úřad v P. o provedení výslechu tohoto svědka, dožádaný orgán však této žádosti, jak vyplývá z jeho odpovědi z 23. 8. 2011, nevyhověl, neboť svědka se nepodařilo předvolat ani předvést.

ll. Dne 8. 5. 2011 byl správce daně informován zástupcem žalobkyně, že připravuje další důkaz v řízení, a sice znalecký posudek. Správce daně tento důkazní návrh neakceptoval, jak vyplývá z jeho pozdější zprávy o daňové kontrole z 5. 9. 2011.

mm. Dne 12. 9. 2011 byla zástupci žalobkyně a dne 15. 9. 2011 i žalobkyni doručena zpráva o daňové kontrole z 5. 9. 2011.

nn. Dne 19. 9. 2011 obdržel správce daně od zástupce žalobkyně žádost o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, na základě této žádosti vydal správce daně rozhodnutí, č. j. 420850/11/006934108951, kterým stanovil lhůtu v délce 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí (zástupci žalobkyně doručeno dne 29. 9. 2011).

oo. Dne 26. 9. 2011 obdržel správce daně od žalobkyně znalecký posudek, týkající se stanovení hodnoty díla V., vytvořeného žalobkyní, a návrh na výslech znalce prof. Ing. V. S., CSc., LL.M., který tento posudek vypracoval; správce daně sdělením ze dne 17. 10. 2011, č. j. 437701/11/006934108951, žalobkyni vyrozuměl o tom, že tento důkaz neprokazuje sporné skutečnosti (to, že fakturované práce byly provedeny dodavateli uvedenými na daňových dokladech vyloučených z nároku na odpočet daně), a proto jej neprovede.

pp. Dne 13. 10. 2011 byla správci daně doručena žádost žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření se k výsledku daňové kontroly, které správce daně vyhověl rozhodnutím ze dne 19. 10. 2011, č. j. 439384/11/006934108951.

qq. Dne 31. 10. 2011 správce daně obdržel vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění; žalobkyně v něm mimo jiné navrhla výslech svědků, které navrhovala již v minulosti, které se však nepodařilo předvolat (J. P. a D. B.).

rr. Dne 22. 11. 2011 bylo správci daně doručeno doplnění vyjádření žalobkyně, ve kterém navrhla výslech svědka F. P., kterého rovněž navrhovala již dříve, ale kterého se nepodařilo zkontaktovat.

ss. Dne 28. 11. 2011 žalobkyně doplnila své vyjádření k výsledku kontrolních zjištění tak, že navrhla výslech dvou svědků (P. K. a M. L.), které rovněž navrhovala již v minulosti a které se nepodařilo předvolat.

tt. Dne 6. 12. 2011 žalobkyně doručila správci daně třetí doplnění svého vyjádření, ve kterém opakovaně navrhla výslech svědka P. K..

uu. Dne 7. 12. 2011 zaslal správce daně žalobkyni sdělení, č. j. 490756/11/006934108951, v němž jí oznámil, že provedl úkony ve věci předvolání navržených svědků (dožádání příslušných finančních úřadů).

vv. Dne 20. 2. 2012 odpověděl dožádaný Finanční úřad ve S., že svědka M. L. se nepodařilo předvolat ani předvést, proto vyžádaný úkon nemohl být proveden.

ww. Dne 25. 1. 2012 byl Finančním úřadem v K. (jemuž bylo dožádání správce daně postoupeno Finančním úřadem v S.) proveden výslech svědka J. P., vyřízení dožádání bylo správci daně vráceno 30. 1. 2012.

xx. Dne 20. 2. 2012 obdržel správce daně návrh žalobkyně na výslech dalšího svědka (J. K.), kterého se pokusil vyslechnout prostřednictvím dožádaného Finančního úřadu v T., tento úřad dne 2. 7. 2012 vrátil dožádání jako nevyřízené (svědka se nepodařilo předvolat ani předvést).

yy. Dne 24. 5. 2012 odpověděl dožádaný Finanční úřad v P., že nevyhověl žádosti o výslech svědků P. H., D. B. a P. K., neboť ti se na předvolání nedostavili a nepodařilo se je předvést ani Policií ČR.

zz. Dne 8. 6. 2012 předvolal správce daně žalobkyni a jejího zástupce k projednání zprávy o daňové kontrole a navrhl jí 3 termíny koncem června 2012; na předvolání reagoval zástupce žalobkyně tím, že termín koncem června odmítl a žádal o termíny v červenci či srpnu 2012.

aaa. Dne 2. 7. 2012 správce daně zástupci žalobkyně sdělil, že jeho návrh na změnu termínu projednání zprávy o daňové kontrole považuje za vyhýbání se projednání závěrů daňové kontroly, a proto současně zasílá žalobkyni i jejímu zástupci zprávu o daňové kontrole s tím, že den jejího doručení bude považován za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly (zástupci žalobkyně doručeno dne 6. 7. 2012, žalobkyni dne 10. 7. 2012).

bbb. Dne 6. 7. 2012 podala žalobkyně stížnost, ve které namítala, že správce daně nevyšel jejímu zástupci dostatečně vstříc při sjednání termínu projednání zprávy o daňové kontrole; správce daně shledal tuto stížnost jako nedůvodnou, o čemž žalobkyni vyrozuměl sdělením ze dne 23. 7. 2012, č. j. 385521/12/006934108951.

ccc. Dne 25. 7. 2012 vydal správce daně celkem 24 dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2006 až srpen 2008, kterými byla žalobkyni doměřena daň v celkové výši 6 798 934 Kč a současně i uložena povinnost uhradit penále. Platební výměry byly žalobkyni a jejímu zástupci oznámeny dne 4. 8. 2012 a 18. 9. 2012.

ddd. Dne 3. 9. 2012 se žalobkyně proti všem 24 dodatečným platebním výměrům odvolala.

eee. Dne 20. 9. 2012 zaslal správce daně žalobkyni a oběma jejím zástupcům (Auditorská a daňová kancelář, s.r.o. a c.k. daňová kancelář, a.s.) výzvu k odstranění vad podání, č. j. 445050/12/006934108951.

fff. V následujícím období (říjen 2012 až březen 2013) byly ze strany správce daně činěny úkony směřující k odstranění vad odvolání, přičemž správce daně komunikoval s oběma zástupci žalobkyně (dne 16. 11. 2012 pod č. j. 511353/12/006934108951 vyzval všechny zúčastněné k vyjasnění toho, kdo je oprávněn žalobkyni v řízení zastupovat s poukazem na to, že v daňovém řízení může vystupovat jen jeden zmocněnec); žalobkyně a její zástupci ve svých podáních namítali, že jednak dřívějšímu zástupci nebyla doručena zpráva o daňové kontrole (podání ze dne 16. 1. 2013), jednak že již marně uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně (stížnost žalobkyně z 1. 1. 2013).

ggg. Dne 8. 4. 2013 vydal správce daně sdělení v rámci odvolacího řízení, č. j. 1668189/13/2006-05405-108951, ve kterém uvedl, že správce daně opomenul plnou moc udělenou žalobkyni zástupci c.k. daňová kancelář, a.s. a přistoupil k odstranění vad odvoláním napadených rozhodnutí v rámci odvolacího řízení; současně zaslal zástupci c.k. daňová kancelář, a.s. zprávu o daňové kontrole a vyzval ho k projednání zprávy v rámci probíhajícího odvolacího řízení.

hhh. Dne 12. 4. 2013 podala žalobkyně u Městského soudu v Praze žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, kterou se domáhala, aby v daňové kontrole nebylo pokračováno, neboť je prováděna po uplynutí prekluzivní lhůty - dle názoru žalobkyně

prekluzivní lhůta uplynula ke dni 31. 12. 2012 (řízení o této žalobě bylo zastaveno usnesením Městského soudu ze dne 9. 1. 2014, sp. zn. 6 A 64/2013, neboť žalobkyně vzala žalobu zpět).

iii. Dne 6. 8. 2013 obdržel správce daně přípis odvolacího orgánu (Finančního ředitelství pro hlavní město P.), v němž mu tento orgán doporučil konkrétní kroky k nápravě vadného postupu - odvolací orgán zde vyjádřil názor, že zprávu o daňové kontrole nelze mít za řádně projednanou kvůli pochybení, kterých se správce daně dopustil v důsledku nesprávného vyhodnocení plných mocí zmocněnců Auditorská a daňová kancelář, s.r.o. a c.k. daňová kancelář, a.s. (odvolací orgán doporučil, aby správce daně před předložením spisu k projednání odvolání vyjasnil rozsah plných mocí, předvolal k projednání zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období září 2006 až prosinec 2008 oba zmocněnce a zmocněnce Auditorská a daňová kancelář, s.r.o. vyzval k doplnění odvolání podaného dne 3. 9. 2012).

jjj. Dne 12. 8. 2013 zaslal správce daně žalobkyni a oběma zmocněncům sdělení, č. j. 4358664/13/2006-05405-106273, v němž je seznámil se závěry, vyplývajícími z přípisu shora.

kkk. Dne 12. 8. 2013 předvolal správce daně oba zmocněnce žalobkyně k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole.

lll. Dne 12. 8. 2013 zaslal správce daně zmocněnci žalobkyně (Auditorská a daňová kancelář, s.r.o.) výzvu k odstranění vad odvolání.

mmm. Dne 16. 8. 2013 obdržel správce daně podání zmocněnce žalobkyně (Auditorská a daňová kancelář, s.r.o.), ve kterém reagoval na přípisy správce daně ze dne 12. 8. 2013 a v němž požádal o prodloužení lhůty k projednání zprávy o daňové kontrole a prodloužení lhůty k doplnění náležitostí odvolání.

nnn. Dne 28. 8. 2013 proběhlo ústní jednání, o kterém byl sepsán protokol, č. j. 4667676/13/2006-05405-106273, kterého se zúčastnil pouze zmocněnec žalobkyně c.k. daňová kancelář, a.s. (s ohledem na neúčast zmocněnce Auditorská a daňová kancelář, s.r.o. nebyla zpráva o daňové kontrole projednána a podepsána).

ooo. Dne 9. 9. 2013 vydal správce daně rozhodnutí č. j. 4813353/13/2006-05405-106273, kterým prodloužil zmocněnci Auditorská a daňová kancelář, s.r.o. lhůtu k doplnění odvolání do 27. 9. 2013 a současně tohoto zástupce předvolal k projednání zprávy o daňové kontrole na den 20. 9. 2013.

ppp. Dne 4. 9. 2013 podala žalobkyně stížnost na postup správce daně, která byla shledána neopodstatněnou, o čemž byla žalobkyně, resp. její zástupce (Auditorská a daňová kancelář, s.r.o.), vyrozuměna přípisem ze dne 1. 11. 2013.

qqq. Dne 20. 9. 2013 se konalo ústní jednání za účasti obou zástupců žalobkyně, o kterém byl sepsán protokol, č. j. 4907427/13/2006-05405-106273; zmocněnec žalobkyně Auditorská a daňová kancelář, s.r.o. při něm namítal marné uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně ke dni 31. 12. 2012 a trval na výslechu navržených svědků.

rrr. Dne 1. 10. 2013 (a poté ještě i dne 21. 10. 2013, 6. 11. 2013, 2. 12. 2013, 12. 12. 2013 a dne 6. 3. 2014) podala žalobkyně (prostřednictvím zmocněnce Auditorská a daňová kancelář, s.r.o.) doplnění odvolání.

sss. V následujícím období správce daně vyhověl návrhu žalobkyně a pokusil se opětovně, v rámci odvolacího řízení, předvolat a vyslechnout svědky L., H., D. a K. (k opětovnému předvolání svědků R., P., B. a P. nepřistoupil); pokusy o zkontaktování svědka P. K. (z 14. a 15.

11. 2013) byly neúspěšné, svědkyně M. L. správce daně obeslal dne 25. 10. 2013 na den 14. 11. 2013, avšak neúspěšně (dne 13. 2. 2014 tento svědek telefonicky správci daně sdělil, že je v zahraničí a odmítá vypovídat v daňovém řízení), svědek P. H. byl dne 8. 11. 2013 předvolán na den 25. 11. 2013, avšak k výslechu se nedostavil, svědek D. byl předvolán k výslechu na den 13. 2. 2014, kdy také vypovídal (protokol č. j. 918296/14/2006-05405-108951).

ttt. Dne 12. 11. 2013 obdržel správce daně přípis, č. j. 5579731/13/2000-14301-107071, ve kterém jej Finanční úřad pro hl.m. P. upozornil na nezbytnost urychleného postupu vzhledem k prekluzivní lhůtě pro dodatečné vyměření daně; zároveň žádal o okamžité postoupení doplněného spisového materiálu, případně rozhodnutí o odvolání v rámci autoremedury.

uuu. Ve dnech 19. 9. 2013 a 21. 11. 2013 podala žalobkyně další stížnosti proti postupu správce daně, které byly prošetřeny a vyřízeny vyrozuměním ze dne 9. 12. 2013; zde byla žalobkyně mimo jiné vyrozuměna, že prekluzivní lhůta pro doměření daně uplyne dnem 31. 12. 2013.

vvv. Dne 6. 12. 2013 a následně i dne 30. 1. 2014 podala žalobkyně, prostřednictvím zástupce Auditorská a daňová kancelář, s.r.o stížnost proti postupu úředních osob.

www. Dne 11. 12. 2013 zaslal správce daně žalobkyni sdělení v rámci odvolacího řízení, č. j. 5984710/13/2006-05405-108951, ve kterém uvedl, že zástupce zmocněný k projednání zprávy o daňové kontrole (Auditorská a daňová kancelář, s.r.o.) opakovaně nepřistoupil k projednání zprávy o daňové kontrole, a proto správce daně zaslal tuto zprávu zástupci Advokátní daňová kancelář H., s.r.o., kterému byla udělena substituční plná moc dne 17. 9. 2013 s tím, že den doručení zprávy bude považován za den jejího projednání.

xxx. Dne 16. 1. 2014 zaslal správce daně zmocněnci žalobkyně c.k. daňová kancelář, a.s. předvolání ve věci podepsání zprávy o daňové kontrole na den 6. 2. 2014; na toto předvolání reagoval zmocněnec dne 3. 2. 2014 podáním, v němž uvedl, že zprávu o daňové kontrole nepovažuje za řádně projednanou.

yyy. Dne 20. 3. 2014 obdržel správce daně od Finančního úřadu pro hl.m. P. pokyn, aby s ohledem na uplynutí lhůty pro stanovení daně postupoval podle § 111 odst. 6 daňového řádu, napadená rozhodnutí o stanovení daně zrušil a odvolací řízení zastavil.

zzz. Správce daně přesto učinil další kroky - dne 2. 4. 2014 požádal Městský soud v Praze, který dne 26. 3. 2014 vynesl ve věci vedené u něj pod sp. zn. 48 T 3/2013 rozsudek, jímž byli jednatelé žalobkyně nepravomocně odsouzeni ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 trestního zákona k trestu odnětí svobody v trvání šesti let, o poskytnutí písemných podkladů z trestního spisu.

aaaa. Dne 2. 6. 2014 předložil správce daně spis spolu s odvoláním Odvolacímu finančnímu ředitelství, které však konstatovalo prekluzi lhůty pro stanovení daně a spis s tímto stanoviskem vrátilo správci daně dne 14. 10. 2014.

bbbb. Dne 25. 11. 2014 vydal správce daně rozhodnutí (celkem 24 samostatných rozhodnutí), jimiž napadené dodatečné platební výměry zrušil a odvolací řízení s odkazem na § 111 odst. 6 daňového řádu zastavil. Tato rozhodnutí byla dne 25. 11. 2014 doručena žalobkyni, která se ještě téhož dne vzdala práva na odvolání. Řízení tak bylo pravomocně ukončeno ke dni 25. 11. 2014 (obsah spisu Finančního úřadu pro hlavní město P., Územní pracoviště pro P.).

4. Po právní stránce soud prvního stupně uvedl, že je namístě aplikovat na daný případ § 13 a § 31a zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím



nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OdpŠk“). Na dané správní řízení dopadají čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobody (dále jen „Úmluva“) a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), a je tedy možno zabývat se celkovou délkou daňového řízení z hlediska její přiměřenosti. Uvedenému závěru nasvědčuje to, že ani zákon o správě daní a poplatků, ani daňový řád nestanoví žádnou lhůtu pro ukončení daňové kontroly a pro vydání rozhodnutí o dodatečném vyměření daně. Není-li stanovena lhůta pro úkon či vydání rozhodnutí zákonem, je možno stíhat pouze porušení povinnosti učinit úkon nebo vydat rozhodnutí v přiměřené lhůtě podle § 13 odst. 1 věty třetí OdpŠk. Současně je daňový subjekt v řízení, v němž mu může být dodatečně vyměřena daň, ohrožen povinností uhradit penále, které také žalobkyni uloženo bylo, a které má trestní povahu, jak dovedil Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, uveřejněném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 3348/2016. Dle závěrů vyplývajících z tohoto rozhodnutí „penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daň. ř.“), má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 a 7 Úmluvy“. Jde-li o řízení, v němž může účastníku při splnění zákonných podmínek vzniknout povinnost zaplatit penále, jež je svou povahou trestní sankcí, a na které dopadá čl. 6 Úmluvy, je možno postihovat porušení povinnosti rozhodnout v přiměřené lhůtě a aplikovat stanovisko Nejvyššího soudu ze dne 13. 4. 2011, sp. zn. [Cpjn 206/2010](#), uveřejněné pod číslem 58/2011 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek (dále jen „Stanovisko“).

5. Soud prvního stupně shledal délku daňového řízení jako nepřiměřenou. Nemajetková újma způsobená nepřiměřenou délkou řízení se presumuje. Újma nemohla žalobkyni vzniknout po celou délku řízení, tedy až do dne jeho pravomocného ukončení, nýbrž jen do 31. 12. 2013, kdy uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně. Vzhledem k tomu měl soud prvního stupně za prokázaný nesprávný úřední postup spočívající v nepřiměřené délce daňového řízení a jím vyvolanou nemajetkovou újmu v období od 9. 9. 2009 do 31. 12. 2013. S přihlédnutím k okolnostem daného případu neměl za postačující pouhou konstataci porušení práva, a proto přiznal zadostiučinění v peněžní formě. Následně přistoupil ke stanovení výše zadostiučinění v penězích a na základě výpočtu podle § 31a OdpŠk a Stanoviska rozhodl, že za vzniklou nemajetkovou újmu žalobkyni náleží částka 39 720 Kč.

6. Odvolací soud po právní stránce uvedl, že souhlasí se závěry soudu prvního stupně s výjimkou formy přiznaného zadostiučinění. Při určení formy a výše zadostiučinění je třeba přihlídnout ke všem okolnostem případu včetně toho, že v daném konkrétním případě celková délka řízení byla ve prospěch žalobkyně a sama vedla k zastavení řízení. Jde o tak podstatnou okolnost, že musela mít vliv na vnímání celkové délky řízení žalobkyní a na intenzitu jí vzniklé nemajetkové újmy, že v souhrnu všech uvedených hledisek je odůvodněn závěr, že samotné konstatování porušení práva žalobkyně na projednání věci v přiměřené lhůtě je dostačující.

## II.

### Dovolání a vyjádření k němu

7. Rozsudek odvolacího soudu v rozsahu výroku I v části, která konstatuje, že v řízení zahájeném Finančním úřadem pro hl. m. P., Územní pracoviště pro P., dne 9. 9. 2009, pod č. j. 250676/09/006934108951, došlo k porušení práva žalobkyně na rozhodnutí v přiměřené lhůtě, a do výroku II závislého na výroku I, napadla žalovaná dovoláním, jehož přípustnost spatřuje v tom, že se odvolací soud odchýlil od rozhodovací praxe dovolacího soudu či rozhodnutí odvolacího soudu závisí na vyřešení právní otázky, která je v rozhodovací praxi dovolacího soudu rozhodována rozdílně. Touto právní otázkou je otázka, zda daňová kontrola, doměřovací řízení a řízení odvolací zahájené dle daň. ř. jsou správními řízeními, na která dopadají čl. 6 odst. 1 Úmluvy a čl. 38 odst. 2 Listiny, a tudíž zda lze posuzovat přiměřenost celé délky daňového řízení podle zásad uvedených ve

Stanovisku. Jako dovolací důvod dovolatelka uvádí nesprávné právní posouzení věci.

8. Namítá, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, aplikované soudem prvního stupně i soudem odvolacím se netýkalo aplikace čl. 6 odst. 1 Úmluvy na daňovou kontrolu, doměřovací řízení a odvolací řízení dle daňového řádu, ale aplikace principu retroaktivity nové právní úpravy penále ve prospěch daňového subjektu. Nejvyšší správní soud posuzoval princip povinné retroaktivity ve prospěch daňového subjektu u penále, nikoliv aplikovatelnost dalších zásad typických pro trestní řízení. Dále žalovaná uvádí, že se odvolací soud odchýlil od rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 29. 11. 2015, sp. zn. [30 Cdo 344/2014](#), které se zabývá posuzováním přiměřenosti správního řízení a aplikací čl. 6 odst. 1 Úmluvy na ně, od rozhodnutí ze dne 30. 11. 2016, sp. zn. [30 Cdo 214/2015](#), ve kterém Nejvyšší soud rozhodoval o aplikaci čl. 6 odst. 1 Úmluvy na daňovou kontrolu, a rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, podle kterého je daňová kontrola dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení. Účelem daňové kontroly je zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. [II. ÚS 334/02](#), je zpráva o daňové kontrole pouhý podklad pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím. Případný dodatečný platební výměr, jímž by správce daně na základě výsledků daňové kontroly doměřil daň, již není součástí daňové kontroly. Dovolatelka navrhuje, aby dovolací soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil odvolacímu soudu k dalšímu řízení.

9. Žalobkyně ve svém vyjádření k dovolání vyslovila nesouhlas s dovolatelkou v tom, že by se soud prvního stupně nebo odvolací soud odchýlili od rozhodovací praxe dovolacího soudu. Dovolatelkou namítaný rozsudek dovolacího soudu ze dne 29. 9. 2015, sp. zn. [30 Cdo 344/2014](#), se týkal stavebního a nikoliv daňového řízení, a proto jej nelze mechanicky vztáhnout na řešenou problematiku. Stejně tak nelze oběma soudům vyčítat, že se neřídily rozsudkem dovolacího soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. [30 Cdo 214/2015](#)-79, když byl vynesena až později než rozsudek odvolacího soudu.

10. Kdyby dovolací soud shledal dovolání přípustným, namítá žalobkyně, že soud prvního stupně srozumitelně vysvětlil, proč považuje daňové penále za trest ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy, a tím se liší od rozsudku dovolacího soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. [30 Cdo 214/2015](#)-79, který se aplikací usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, nezabýval. Nadto namítá, že závěry soudu prvního stupně byly potvrzeny rozhodnutím velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, č. j. [15 Tdo 832/2016](#)-126, v souladu s rozsudkem velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“) ze dne 15. 11. 2016 ve věci F. a F.-J. proti Norsku, č. 24130/11 a č. 29758/11.

11. Žalobkyni bylo daňové penále vyměřeno platebními výměry ze dne 25. 7. 2012, a proto je nepochybné, že celá daňová kontrola byla postupem, ve kterém se o daňovém penále, stejnou měrou jako o příslušných daních, rozhodovalo. Plyne to rovněž z odůvodnění platebních výměrů, kde správce daně stran odůvodnění odkázal na zprávu o daňové kontrole. Vzhledem k tomu žalobkyně navrhuje, aby dovolací soud dovolání odmítl, případně zamítl.

### III.

#### Přípustnost dovolání

12. Nejvyšší soud v dovolacím řízení postupoval a o dovolání rozhodl podle zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění účinném od 1. 1. 2014 do 29. 9. 2017 (viz čl. II bod 2 zákona č. 293/2013 Sb. a čl. II bod 2 zákona č. 296/2017 Sb.), dále jen „o. s. ř.“.

13. Dovolání bylo podáno včas, osobou k tomu oprávněnou, jednajícím osobou s právnickým vzděláním ve smyslu § 241 odst. 2 písm. b) o. s. ř., dovolací soud se proto zabýval jeho přípustností.

14. V rozsudku ze dne 29. 9. 2015, sp. zn. [30 Cdo 344/2014](#), uveřejněném pod číslem 113/2017 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, přijal Nejvyšší soud závěr, že nepřiměřená délka správního řízení způsobila účastníkovi řízení nemajetkovou újmu, 1) jde-li ve správním řízení o spor o právo nebo závazek, který je opravdový a vážný a jehož rozhodnutí má přímý vliv na existenci, rozsah nebo způsob výkonu daného práva nebo závazku, 2) jestliže má toto právo nebo závazek svůj základ ve vnitrostátním právu a 3) jestliže je právo nebo závazek, o které se v daném případě jedná, civilní (tj. soukromoprávní) povahy.

15. Je proto na soudu, aby se v první řadě zabýval otázkou, zda posuzované správní řízení splňuje výše uvedená (judikaturou dovozená) kritéria aplikovatelnosti čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Ten mj. hovoří o „projednání záležitosti v přiměřené lhůtě nezávislým a nestranným soudem zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích“. Uvedený článek tak vedle trestních věcí chrání práva účastníků výlučně v řízeních, v nichž má být rozhodnuto o jejich občanských právech nebo závazcích. Evropský soud pro lidská práva (dále jen „ESLP“) termín „projednání soudem“ vykládá široce, když za soud považuje i orgán, který není soudem podle vnitrostátního práva, pokud rozhoduje o občanských právech nebo závazcích účastníka, ovšem pouze za splnění té podmínky, že je absolvování správního řízení nezbytnou podmínkou pro přístup k soudu a že na správní řízení soudní přezkum rovněž navazuje (pouze tehdy lze uvažovat o přiměřenosti celkové délky správního a soudního řízení) – srov. rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 6. 3. 2012 ve věci W. proti Rakousku, stížnost č. 5335/07, bod 46. V případě splnění výše uvedených kritérií na správní řízení dopadá čl. 6 odst. 1 Úmluvy a je tudíž aplikovatelné i Stanovisko.

16. Nejsou-li však tyto podmínky splněny, pak čl. 6 odst. 1 Úmluvy na dané správní řízení nedopadá a nelze tak na posouzení přiměřenosti jeho délky a případnou satisfakci při porušení práva na jeho přiměřenou délku aplikovat ani Stanovisko. To ale ještě neznamená, že by v případě těch správních řízení, na které články 6 odst. 1 Úmluvy a 38 odst. 2 Listiny nedopadají, nemohlo k nesprávnému úřednímu postupu souvisejícímu s jejich délkou ve smyslu § 13 OdpŠk vůbec dojít. Nemůže však jít o nesprávný úřední postup ve smyslu § 13 odst. 1 věty třetí OdpŠk (nevydání rozhodnutí v přiměřené lhůtě), ale jen o nesprávný úřední postup podle § 13 odst. 1 věty druhé nebo třetí OdpŠk (neučinění úkonu v zákonné nebo přiměřené lhůtě). Ve správním řízení, na které nedopadají články 6 odst. 1 Úmluvy a 38 odst. 2 Listiny, jsou tak postižitelné toliko jednotlivé průtahy v řízení, tedy ty situace, kdy správní orgán porušil povinnost učinit úkon nebo vydat rozhodnutí v zákonem stanovené nebo přiměřené lhůtě. Jelikož však na tento nesprávný úřední postup, jak shora uvedeno, nedopadají závěry Stanoviska a neuplatní se tedy ani presumpce vzniku nemajetkové újmy, je poškozený v takovém případě povinen prokázat jak vznik újmy, tak příčinnou souvislost mezi průtahy (porušením povinnosti učinit úkon nebo vydat rozhodnutí v zákonem stanovené lhůtě) a vznikem nemajetkové újmy.

17. Jinak řečeno, jak v řízeních, v nichž správní a soudní orgány rozhodují o občanských právech nebo závazcích jejich účastníků, tak v řízeních (správních), jejichž předmět takovou povahu postrádá, může dojít k nesprávnému úřednímu postupu spočívajícímu v průtazích v řízení podle § 13 odst. 1 věty druhé a třetí OdpŠk. Uvedené vyplývá z toho, že bez ohledu na povahu předmětu řízení bude rozhodování (ve smyslu činění úkonů – k rozdílu mezi úkonem a rozhodnutím srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 24. 4. 2014, sp. zn. [30 Cdo 3271/2012](#), uveřejněný pod č. 102/2014 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek) správního orgánu zpravidla vždy vázáno zákonnou lhůtou nebo bude muset proběhnout ve lhůtě přiměřené (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 7. 2015, sp. zn. [30 Cdo 530/2014](#)). Jen v řízeních, v nichž správní orgány rozhodují o občanských právech nebo závazcích jejich účastníků, lze však (nadto) uvažovat o nesprávném úředním postupu podle § 13 odst. 1 věty třetí OdpŠk, tj. nepřiměřenost celkové délky řízení, za splnění podmínky, že na správní řízení

navazuje soudní přezkum (srov. rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 6. 3. 2012 ve věci W. proti Rakousku, stížnost č. 5335/07, bod 46). Závěry Stanoviska včetně konstrukce vyvratitelné domněnky vzniku nemajetkové újmy se tedy uplatní jen ve vztahu k nesprávnému úřednímu postupu podle § 13 odst. 1 věty třetí OdpŠk, spočívajícím v nepřiměřené délce řízení.

18. Aplikací uvedených hledisek na daňová řízení se Nejvyšší soud již zabýval v rozsudku ze dne 30. 11. 2016, sp. zn. [30 Cdo 214/2015](#) (dále též srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 18. 5. 2016, sp. zn. [30 Cdo 5172/2015](#)). Dospěl k závěru, dle něž daňové spory svým předmětem nejsou sporem o právo nebo závazek soukromoprávní povahy, navzdory jejich finančním dopadům do majetkové sféry daňových poplatníků, které z nich nepochybně plynou, a tudíž tato řízení pod ochranu čl. 6 odst. 1 Úmluvy nespádají (srov. rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 12. 7. 2001 ve věci F. proti Itálii, č. 44759/98, § 29 a 30). U těchto sporů tedy převažuje veřejnoprávní povaha nad přítomností soukromoprávního prvku a je možné konstatovat, že daňová kontrola nemá civilněprávní povahu.

19. V nyní posuzované věci však soudy nižších stupňů dopad čl. 6 odst. 1 Úmluvy na posuzované řízení nepostavily na závěru, že by byla naplněna výše uvedená hlediska nezbytná pro závěr, že jde o spor o občanských právech nebo závazcích, nýbrž na závěru, že uložení penále v daném řízení v sobě zahrnuje trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Přípustnost dovolání tak nezakládá namítaný odklon od ustálené soudní praxe Nejvyššího soudu. Předestřená otázka však dosud v judikatuře Nejvyššího soudu nebyla řešena.

20. Dovolací soud tak shledal dovolání přípustným pro řešení otázky, zda daňová kontrola, doměřovací řízení a řízení odvolací zahájené dle daň. ř. jsou správnými řízeními trestní povahy, na které dopadá čl. 6 odst. 1 Úmluvy, a tudíž zda lze posuzovat přiměřenost celé délky daňového řízení podle zásad uvedených ve Stanovisku.

#### **IV.**

#### **Důvodnost dovolání**

21. Dovolání je důvodné.

22. Podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy má každý právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích nebo o oprávněnosti jakéhokoli trestního obvinění proti němu. Rozsudek musí být vyhlášen veřejně, avšak tisk a veřejnost mohou být vyloučeny buď po dobu celého nebo části procesu v zájmu mravnosti, veřejného pořádku nebo národní bezpečnosti v demokratické společnosti, nebo když to vyžadují zájmy nezletilých nebo ochrana soukromého života účastníků anebo, v rozsahu považovaném soudem za zcela nezbytný, pokud by, vzhledem ke zvláštním okolnostem, veřejnost řízení mohla být na újmu zájmům spravedlnosti.

23. Ustanovení § 13 odst. 1 OdpŠk stanoví, že stát odpovídá za škodu způsobenou nesprávným úředním postupem. Nesprávným úředním postupem je také porušení povinnosti učinit úkon nebo vydat rozhodnutí v zákonem stanovené lhůtě. Nestanoví-li zákon pro provedení úkonu nebo vydání rozhodnutí žádnou lhůtu, považuje se za nesprávný úřední postup rovněž porušení povinnosti učinit úkon nebo vydat rozhodnutí v přiměřené lhůtě.

24. Právo na projednání věci v přiměřené lhůtě je zakotveno v čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Zákonná úprava zadostiučinění za újmu způsobenou nepřiměřenou délkou soudních řízení se po novele zákonem č. 160/2006 Sb., nachází v zákoně č. 82/1998 Sb., zejména v jeho ustanoveních § 13 OdpŠk (shodně v § 22 OdpŠk) a § 31a OdpŠk. Na tuto zákonnou úpravu pak navazuje Stanovisko, které se podrobněji zabývá mimo jiné posouzením celkové doby řízení, v němž mělo dojít k nesprávnému úřednímu

postupu ve smyslu § 13 odst. 1 věty druhé a třetí či § 22 odst. 1 věty druhé a třetí OdpŠk v případě nevydání rozhodnutí v přiměřené lhůtě a výkladem ustanovení § 31a OdpŠk. Stanovisko je však možné aplikovat pouze na řízení, která spadají pod čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

25. Analýzu relevantní judikatury ESLP provedl vyčerpávajícím způsobem Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 2014/2014-57, a zopakoval ji i Nejvyšší soud v rozhodnutí ze dne 4. 1. 2017, č. j. [15 Tdo 832/2016](#)-126. Nejvyšší soud považuje za důležité zrekapitulovat stěžejní závěry tam uvedené.

26. Podrobná kritéria pro hodnocení, zda je konkrétní finanční sankce svou povahou trestní sankcí, rozvinul ESLP pro účely aplikace článku 6 Úmluvy. Za nejdůležitější rozhodnutí je možné považovat rozsudek velkého senátu ve věci J. proti Finsku. ESLP si v ní podržel svůj názor, že není možné finanční sankce podřadit pod kategorii občanských práv, ale dovedl, že je možné finanční sankce za určitých okolností považovat za trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Relativně malá závažnost sankce (viz dále) na tomto hodnocení nemohla nic změnit. Tento názor byl již dříve vyjádřen v rozsudcích Evropského soudu pro lidská práva ze dne 24. 2. 1994, B. proti Francii, stížnost č. 12547/86, Series A, č. 284, ze dne 29. 8. 1997, A. P., M. P. a T. P. proti Švýcarsku, stížnost č. 19958/92, Reports 1997-V, ze dne 27. 3. 1998, J. J. proti Nizozemí, stížnost č. 21351/93, Reports 1998-II, ze dne 3. 5. 2001, J. B. proti Švýcarsku, stížnost č. 31827/96, Reports 2001-III, a v citovaném rozsudku velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva F. proti Itálii. V rozsudku ze dne 23. 7. 2002, J. proti Švédsku, stížnost č. 34619/97, Reports 2002-VII, ESLP posuzoval uložení daňové přírážky za nepravdivá tvrzení uvedená v daňovém přiznání a shledal, že na věc je třeba aplikovat čl. 6 odst. 1 Úmluvy, neboť jde o trestní obvinění. Názor, že sankce za platební delikty v oblasti daní je třeba při splnění stanovených podmínek považovat za trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy, ESLP posléze zopakoval i v rozsudcích ze dne 24. 7. 2008, A. a další proti Francii, stížnost č. 18603/03, a ze dne 16. 6. 2009, R. proti Finsku, stížnost č. 13079/03. Lze tak konstatovat, že jde o ustálený a dlouhodobě judikovaný názor ESLP, který jsou české soudy jakožto orgány členského státu Rady Evropy a smluvní strany Úmluvy povinny respektovat.

27. V citovaném případě J. proti Finsku stěžovatelka pochybila při odvodu daně z přidané hodnoty a na základě provedené kontroly jí daňový úřad mimo jiné uložil penále ve výši 10 % doměřené daně (konkrétně šlo o částku v přepočtu ve výši 309 eur). Stěžovatelka ve své stížnosti namítala nespravedlivý průběh následného soudního řízení, protože soud nenařídil jednání. Při posuzování, zda je možné podřadit finanční sankci uloženou stěžovatelce pod oblast trestních obvinění v čl. 6 odst. 1 Úmluvy, vycházel ESLP z tzv. E. kritérií (srov. rozsudek ze dne 8. 6. 1976, E. a ostatní proti Nizozemí, stížnosti č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, Series A, č. 22; k aplikaci E. kritérií srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2006, č. j. 4 As 2/2005-62, č. 847/2006 Sb. NSS, nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 6 As 114/2014-55). Pro aplikovatelnost kategorie trestních obvinění je tak rozhodné: (i) posouzení příslušnosti sankce k určitému právnímu odvětví, (ii) analýza povahy porušení práva, za něž je sankce ukládána, a (iii) zhodnocení stupně přísnosti sankce. První kritérium je pouze výchozím bodem úvah a samo o sobě bez spojení se zbývajícími nemá význam. Druhá dvě kritéria jsou alternativní; tj. stačí naplnění jednoho z nich pro podřazení případu pod článek 6 Úmluvy, ale na druhou stranu tento závěr nevylučuje hodnocení obou kritérií ve vzájemné souvislosti. ESLP zde rovněž poukázal na jiný případ, v němž vycházel z tzv. B. kritérií (srov. výše citovaný rozsudek ESLP ve věci B. proti Francii), která bylo možné interpretačně použít při posuzování druhého a třetího z E. kritérií. Ta spočívala v tom, že (i) právem vymezená sankce mohla dopadnout na všechny obyvatele v postavení daňových poplatníků, (ii) účelem sankce nebyla peněžní kompenzace škody, ale především odstrašující trest k odvrácení recidivy, (iii) sankce byla uložena jako trest s odstrašujícím a represivním účinkem a (iv) uložena sankce byla podstatná. Dále se ale soud přiklonil k názoru, že malá závažnost sankce a zařazení sankce do systému finančního práva nemohou být samy důvodem pro jejich vyloučení z

rozsahu článku 6 Úmluvy, pokud ostatní kritéria svědčí pro klasifikaci penále jako trestního obvinění, resp. trestu.

28. Popsaný přístup byl potvrzen další rozhodovací praxí ESLP. V rozsudku ze dne 7. 6. 2012, Segame SA proti Francii, stížnost č. 4837/06, Reports 2012, byly stěžující si společnosti vyměřeny úroky z prodlení a sankce ve výši 100 % z nezaplacené daně. Při posuzování přípustnosti aplikace čl. 6 odst. 1 Úmluvy Evropský soud pro lidská práva konstatoval, že ani vláda nezpochybňovala jeho užití, a již bez dalšího testu zkoumal jeho porušení. V rozsudku ze dne 4. 4. 2013, Julius Kloiber Schlachthof GmbH a další proti Rakousku, spojené stížnosti č. 21565/07, č. 21572/07, č. 21575/07 a č. 21580/07, ESLP řešil situaci čtyř společností, které provozovaly jatka a byly povinny z poražených zvířat odvádět zákonem stanovené poplatky veřejnoprávní korporaci zaměřené na podporu zemědělského trhu (Agrarmarkt Austria). V posuzovaném případě společnosti brojily proti vyměřené 10 % přírážce k poplatkům a namítaly porušení čl. 6 odst. 1 Úmluvy v tom, že jejich věc nebyla rozhodnuta nezávislým soudem. Ačkoli poplatky svou povahou byly parafiskálními platbami (nebyly odváděny do státního rozpočtu), ESLP odmítl argumentaci vlády a připustil aplikaci čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

29. Své dřívější závěry ohledně trestní povahy daňového penále zopakoval ESLP také v rozsudku ze dne 27. 11. 2014, L. D. proti Švédsku, stížnost č. 7356/10. V tomto případě stěžovatelka ve svém daňovém přiznání nepřiznala všechny své příjmy, a navíc tak neučinila správným způsobem. Finanční úřad proto prověřil její příjmy za rok 2002 a uložil jí zdanit nepřiznané příjmy a dále zvýšil její povinnost plátce DPH za rok 2002. Jelikož informace, které stěžovatelka ve svém daňovém přiznání uvedla, nebyly správné a finanční úřad v rámci své diskreční pravomoci musel provést revizi s ohledem na chybné účetnictví stěžovatelky, uložil jí také daňové penále ve výši 40 %, resp. 20 % ze zvýšené daně z příjmu a z DPH. Rozhodnutí finančního úřadu bylo potvrzeno správními soudy a dovolání stěžovatelky švédský Nejvyšší správní soud dne 20. 10. 2009 odmítl. Proti stěžovateli bylo v souvislosti s výše popsaným jednáním zahájeno také trestní řízení týkající se jednak trestného činu zkrácení daně a jednak účetního trestného činu. Trestní soud rozhodnutím, které nabylo právní moci dne 8. 1. 2009, stěžovatelku pro vážné nedostatky ve vedení účetnictví uznal vinnou z účetního trestného činu, současně ji však zprostil obvinění z trestného činu zkrácení daně. Dospěl totiž k závěru, že nelze vyloučit, že stěžovatelka skutečně nevěděla, že její daňové přiznání obsahovalo nesprávné informace, jelikož se ve vedení podnikání plně spoléhala na svého manžela a jejich společného účetního.

30. ESLP v posuzované věci předně konstatoval, že uložení daňového penále obnáší „trestní obvinění“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy, a řízení týkající se daňového penále tak mělo trestní povahu. Ve vztahu k daňovému trestnému činu ESLP uvedl, že uložení daňového penále bylo založeno na tomtéž jednání, tedy nepřiznání příjmů z podnikání a DPH. Daňové řízení a trestní řízení se vztahovalo ke stejnému časovému období a stejnému obnosu daní. Situace byla nicméně odlišná ve vztahu k účetnímu trestnému činu, neboť povinnost podnikatele uvést správné informace v účetnictví je povinností per se, která není závislá na tom, zda je účetnictví (také) použito jako materiál pro určení daňové povinnosti (v této souvislosti srov. např. rozhodnutí ESLP ze dne 27. 1. 2009, C. proti Švédsku, stížnost č. 9631/04).

31. Podání nesprávných či nedostatečných podkladů o účetnictví finančnímu úřadu na podporu tvrzení uvedených v daňovém přiznání a neschopnost stěžovatelky poskytnout tomuto úřadu další důvěryhodnou dokumentaci, na niž by úřad mohl založit své posouzení, podle ESLP představovaly v daňovém řízení důležité dodatečné skutečnosti, které nehrály žádnou roli v jejím odsouzení v trestním řízení pro nedostatky ve vedení účetnictví. Stíhání stěžovatelky a odsouzení pro účetní trestný čin proto nevykazovalo rozpor s článkem 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě.

32. Ohledně daňového trestného činu však ESLP uvedl, že ačkoliv současné či postupné vedení

daňového řízení a trestního řízení samo o sobě není v rozporu s článkem 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě (nezakládá překážku litispendence), porušení tohoto ustanovení nastane, pokud druhý soubor řízení pokračuje poté, co byl první soubor řízení již ukončen vydáním konečného rozhodnutí ve věci. Jelikož ve věci L. D. proti Švédsku daňové řízení nebylo zastaveno a daňové penále nebylo zrušeno poté, co došlo k ukončení trestního řízení (daňové řízení před správními soudy naopak pokračovalo dalších devět měsíců), ESLP dospěl k závěru, že stěžovatelka byla stíhána pro čin, pro nějž již byla s konečnou platností zproštěna obžaloby.

33. Ke stejnému závěru dospěl ESLP rovněž v rozsudku ze dne 20. 5. 2014, N. proti Finsku, stížnost č. 11828/11. V tomto případě byla stěžovateli na základě daňové kontroly v roce 2005 dodatečně vyměřena daň z vyplacených, avšak nepřiznaných dividend, a předepsáno penále. Později, v roce 2008, byl za stejné jednání kvalifikované jako trestný čin zkrácení daně odsouzen k peněžitému trestu a nepodmíněnému trestu odnětí svobody. K povaze penále zde Evropský soud pro lidská práva odkázal na svou předešlou judikaturu (zejména věc J. proti Finsku) a znovu zdůraznil, že byť není daňové penále ve vnitrostátním právu klasifikováno jako trest ve smyslu trestního práva, jeho uložení má trestní povahu, protože jeho účelem není náhrada zkrácené daně, ale potrestání dané osoby s cílem odradit ji od dalšího podobného jednání v budoucnu. Ani relativní mírnost penále v dané věci (1 700 eur) nezpůsobí, že by uložení penále nemělo být považováno za trest ve smyslu článků 6 a 7 Úmluvy.

34. Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí uzavřel, že penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a podle § 251 daň. ř. má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny a články 6 a 7 Úmluvy. Je třeba přisvědčit námitce dovolatelky, že Nejvyšší správní soud posuzoval pouze aplikaci principu povinné retroaktivity nové právní úpravy penále, nikoliv však aplikovatelnost dalších zásad typických pro trestní řízení. Šlo o dílčí právní otázku, která mohla být posuzována samostatně (srov. bod 69 a 70 rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57).

35. Na závěry Nejvyššího správního soudu navázalo rozhodnutí velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. [15 Tdo 832/2016](#), které se zabývalo aplikací zásady ne bis in idem při souběžném vedení daňového a trestního řízení. Nejvyšší soud mimo jiné uzavřel, že pravomocné rozhodnutí, jímž se skončí jedno ze souběžně či postupně vedeného daňového a trestního řízení, která jsou řízeními trestněprávní povahy ve smyslu tzv. E. kritérií, nevytváří překážku věci rozhodnuté s účinky ne bis in idem, je-li mezi daňovým řízením a trestním řízením nejen dostatečně úzká věcná souvislost, ale současně i souvislost časová (viz rozsudek velkého senátu ESLP ve věci A a B proti Norsku, č. 24130/11 a č. 29758/11, ze dne 15. 11. 2016, body 132. a 134.). Lze přisvědčit žalobkyni, že v některých situacích může mít daňové řízení trestní povahu. Nejvyšší soud se však v citovaném rozhodnutí zabýval otázkou souběhu daňového a trestního řízení. Trestní řízení zpravidla následuje až po skončení kontrolního řízení, neboť správce daně má povinnost oznámit orgánům činným v trestním řízení svá zjištění, pokud má podezření, že byl spáchán trestný čin. Trestní stíhání je pak zahájeno právě na základě zprávy o daňové kontrole. Proto nejsou následující závěry v rozporu s tímto rozhodnutím.

36. Podle § 11 odst. 1 písm. c) daň. ř. správce daně kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní.

37. Podle § 85 odst. 1 daň. ř. jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.

38. Podle § 135 odst. 1 daň. ř. je povinen každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván, podat řádné daňové tvrzení.

39. Podle § 135 odst. 2 daň. ř. je daňový subjekt povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně.

40. Daňová kontrola není samostatným řízením, ale dílčím postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení. Účelem daňové kontroly je v souladu s § 85 odst. 1 daň. ř. zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňová kontrola je zpravidla zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Ukončena je sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, tedy souboru relevantních poznatků z daňové kontroly vyplynuvších (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110).

41. Zprávu o daňové kontrole charakterizoval Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. [II. ÚS 334/02](#), Sb. n. u. ÚS, sv. 30, č. 63, s. 129, tak, že ji nelze pokládat za rozhodnutí, neboť na jejím základě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznáváno právo, ale za pouhý podklad pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím. Případný dodatečný platební výměr, jímž by správce daně na základě výsledků daňové kontroly doměřil daň, již není součástí daňové kontroly. Pokud dodatečný platební výměr následuje, tak je to až po skončení daňové kontroly a přirozeně pouze tehdy, jsou-li výsledkem kontrolních zjištění skutečnosti odůvodňující dodatečné stanovení daně.

42. Dovolací soud se neztotožňuje se závěry soudů nižších stupňů, že by celé daňové řízení mělo mít trestněprávní povahu ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Účelem kontrolního řízení je pouze prověření, zda subjekt daně řádně splnil svou daňovou povinnost. Jeho obligatorním následkem není doměření daně a stanovení penále. Platební výměr nebo dodatečný platební výměr následuje pouze tehdy, pokud výsledky kontrolních zjištění odůvodňují dodatečné stanovení daně. Kontrolní řízení nemá trestněprávní povahu a dle ustálené judikatury nemá ani civilněprávní povahu (rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2015, sp. zn. [30 Cdo 214/2015](#)). Proto nespadá pod ochranu čl. 6 odst. 1 Úmluvy a není možné na ně aplikovat závěry uvedené ve Stanovisku. Pro účely odškodňování nepřiměřené délky řízení je kontrolní řízení třeba chápat jako samostatné řízení.

43. Klasifikovat kontrolní řízení jako řízení trestní nelze ani na základě tzv. E. kritérií, neboť jeho účelem není uložení sankce daňovému subjektu. Za trestní řízení lze považovat pouze ta, ve kterých hrozí uložení sankce. E. kritéria jsou založena především na hrozícím trestu. Nejsou proto použitelná pro kontrolní řízení. Nic na tom nemění ani fakt, že výsledky daňové kontroly mohou sloužit jako podklad pro vydání platebních výměrů nebo dodatečných platebních výměrů.

44. Nejsou-li splněny podmínky aplikace čl. 6 odst. 1 Úmluvy na posuzované správní řízení, nelze na posouzení přiměřenosti jeho délky a případnou satisfakci při porušení práva na jeho přiměřenou délku aplikovat ani Stanovisko. To ale ještě neznamená, že by nemohlo k nesprávnému úřednímu postupu souvisejícímu s délkou řízení ve smyslu § 13 OdpŠk vůbec dojít (srov. odst. 16 tohoto rozhodnutí). Nelze se sice dovolávat porušení práva na projednání věci v přiměřené lhůtě podle § 13 odst. 1 věty třetí OdpŠk, ale do úvahy zde připadá nesprávný úřední postup podle § 13 odst. 1 věty druhé a třetí OdpŠk (průtahy spočívající v porušení zákonné lhůty nebo přiměřené doby).

45. ESLP v rozsudku ze dne 27. 11. 2014, L. D. proti Švédsku, stížnost č. 7356/10 konstatoval, že uložení daňového penále obnáší „trestní obvinění“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy, a řízení týkající se daňového penále tak mělo trestní povahu.

46. Podle části III. Stanoviska je třeba v případě trestního řízení považovat řízení za zahájené v zásadě okamžikem sdělení obvinění osobě podezřelé ze spáchání trestného činu (§ 160 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „tr. ř.“), resp. doručení opisu



usnesení o zahájení trestního stíhání obviněnému (§ 160 odst. 2 tr. ř.). Obvinění ve smyslu článku 6 odst. 1 Úmluvy ESLP definoval jako „oficiální doručení sdělení příslušného orgánu o spáchání trestného činu“; v určitých případech proto může mít formu jiných opatření, která obsahují takové sdělení a mají „podstatný dopad na situaci“ podezřelého (rozsudek B. proti České republice, 7. 3. 2006, č. 3331/02, § 22; podle rozsudku R. proti České republice, 28. 3. 2006, č. 20252/03, § 28, se za počátek řízení považuje až okamžik, kdy se dotýčný o něm skutečně dozví, byť by oficiální doručení obvinění proběhlo dříve).

47. Relevantním počátkem řízení z hlediska posouzení jeho přiměřené délky ve vztahu k daňovým řízením spadajícím pod čl. 6 odst. 1 Úmluvy pro jejich trestní povahu se ve své judikatuře již rovněž zabýval ESLP. V rozsudku ze dne 7. 7. 2005, G. proti Rakousku, stížnost č. 69162/01, stěžovatel v průběhu daňové kontroly sám v prosinci 1989 oznámil správci daně, že podal nepravdivé daňové tvrzení. Dne 11. 5. 1994 správce daně zahájil se stěžovatelem správní řízení ohledně podezření z krácení daně. Aplikací v předcházejícím odstavci uvedených principů ESLP dospěl k závěru, že relevantní počátek řízení připadá na 11. 5. 1994, kdy řízení proti stěžovateli bylo zahájeno, neboť až tímto okamžikem byl stěžovatel „obviněn“. V rozsudku ze dne 23. 7. 2002, J. proti Švédsku, stížnost č. 34619/97, určil relevantní počátek řízení doručením stěžovateli sdělení o výsledku daňové kontroly, které již obsahovalo dodatečné vyměření daně a uložení penále. Taktéž v rozsudku ze dne 23. 7. 2002, Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic proti Švédsku, stížnost č. 36985/97, určil relevantní počátek řízení okamžikem, kdy správce daně sdělil stěžovateli záměr uložit mu povinnost uhradit dodatečnou daň a penále.

48. V české právní úpravě k uložení daňového penále dochází platebními výměry nebo dodatečnými platebními výměry. Je třeba respektovat ustálenou judikaturu ESLP v tom, že uložení daňového penále obnáší „trestní obvinění“, a tudíž daňové řízení, v němž je daňovému subjektu uložena povinnost zaplatit penále, spadá do věcné působnosti čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Současně je však třeba respektovat ustálenou judikaturu ESLP také v závěru ohledně relevantního počátku tohoto řízení pro účely posouzení jeho přiměřené délky, případně stanovení přiměřeného zadostiučinění za jeho nepřiměřenou délku. Daňové řízení spadá pod ochranu čl. 6 odst. 1 Úmluvy a tedy i Stanoviska od okamžiku, kdy je platební výměr, či dodatečný platební výměr, v němž daňovému subjektu byla uložena povinnost uhradit penále, daňovému subjektu doručen, nebo od okamžiku, kdy se daňový subjekt o existenci takového daňového výměru dozví. Dle skutkových zjištění soudů nižších stupňů je tudíž relevantním počátkem řízení v nyní posuzované věci den 4. 8. 2012.

49. Od tohoto okamžiku se tedy uplatní závěry uvedené ve Stanovisku a uplatní se i silná, ale vyvratitelná domněnka o vzniku nemajetkové újmy, ze které vychází ESLP, totiž že nepřiměřená délka řízení znamená pro stěžovatele morální újmu a žádné důkazy v tomto ohledu v zásadě nevyžaduje (viz Apicella, odst. 93, nebo Kmec, J. K výši zadostiučinění za nemajetkovou újmu způsobenou nepřiměřenou délkou řízení, Právní zpravodaj, srpen 2006, str. 12 a násl.), neboť újma vzniká samotným porušením práva. Jelikož soudy nižších stupňů chybně určily relevantní počátek řízení, a tudíž i délku řízení, jejíž přiměřeností se měly zabývat, jsou jejich rozhodnutí neúplná, a tudíž nesprávná.

50. Z výše vyložených důvodů považoval dovolací soud rozsudek odvolacího soudu za nesprávný, a proto jej podle § 243e odst. 1 o. s. ř. zrušil. Protože důvody, pro které byl zrušen rozsudek odvolacího soudu, platí také na rozsudek soudu prvního stupně, zrušil dovolací soud podle § 243e odst. 2 o. s. ř. také tento rozsudek a věc vrátil soudu prvního stupně k dalšímu řízení.

51. Soudy jsou ve smyslu § 243g odst. 1, části první věty za středníkem, o. s. ř. ve spojení s § 226 o. s. ř. vázány právními názory dovolacího soudu v tomto rozhodnutí vyslovenými.