



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Tomáše Kocourka a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **V. M.**, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční nám. 14, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 12. 2022, č. j. 62 A 83/2022-29,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 12. 2022, č. j. 62 A 83/2022-29, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Přehled dosavadního řízení**

[1] Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) domáhal ochrany proti nečinnosti žalovaného. Věc se týká daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010, za něž byla žalobci doměřena daň rozhodnutím (dodatečným platebním výměrem) Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 6. 2014, č. j. 1062932/14/2809-24801-609154. Rozhodnutí žalovaného o odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2022, č. j. 1 Afs 30/2018-66, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Žalobce spatřoval nečinnost právě v tomto dalším řízení o odvolání, které vede žalovaný. Žalovaný měl po vrácení věci k dalšímu řízení učinit podle žalobce zcela triviální úkon, a to zrušit dodatečný platební výměr správce daně a zastavit doměřovací řízení, neboť v mezidobí uplynula desetiletá objektivní lhůta pro stanovení daně [§ 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)]. Doba delší než 2 měsíce, která uplynula od vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu do podání žaloby, je pro provedení tohoto úkonu dostatečná.

[2] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Poukázal na odůvodnění rozsudku NSS č. j. 1 Afs 30/2018-66, jenž se týká daného doměřovacího řízení a v němž je uvedeno, že Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší posuzovat, zda nebyla prekludována daňová povinnost žalobce s ohledem na běh desetileté prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 5 daňového řádu, neboť záleží na žalovaném, o jaké důvody opře případné neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Krajský soud z toho dovodil, že pokud nepříslušelo Nejvyššímu správnímu soudu zabývat se prekluzí daně v řízení o kasační stížnosti ve věci doměření daně, tím spíše to nepřísluší krajskému soudu v řízení o nečinnostní žalobě. Žalovaný byl Nejvyšším správním soudem zavázán k tomu, aby vedl dokazování k ověření skutečnosti, zda dodavatelé žalobce měli postavení plátce daně z přidané hodnoty. Je na žalovaném, aby v dalším řízení postupoval v souladu s tímto pokynem, a bylo by tedy předčasné a rozporné s tímto pokynem, aby krajský soud posuzoval prekluzi. Teprve v návaznosti na důvody, o které žalovaný případně opře odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, bude možné posoudit otázku prekluze. Ze spisu vyplývá, že věc byla vrácena žalovanému v září 2022 a žalovaný uložil v říjnu 2022 správci daně doplnit řízení v kontextu požadavků rozsudku Nejvyššího správního soudu. Žalovaný tedy není nečinný. Žalobce ostatně ani žádnou konkrétní nečinnost žalovaného netvrdí, s výjimkou toho, že mělo být řízení zastaveno.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Namítl, že k prekluzi práva stanovit daň je povinen přihlížet každý soud, jak vyplývá z nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07. Závěr Nejvyššího správního soudu obsažený v rozsudku č. j. 1 Afs 30/2018-66, jehož se krajský soud dovolává, je v tomto kontextu vadný. Další úvaha obsažená v tomto rozsudku Nejvyššího správního soudu, že záleží na důvodu odepření nároku na odpočet daně, zda dojde k prekluzi práva stanovit daň, je nesrozumitelná. Ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu neobsahuje žádné prodloužení prekluzivní lhůty, ale novou lhůtu pro stanovení daně, která začne plynout v důsledku odsouzení za daňový trestný čin. Neuznání nároku na odpočet daně nemá s novou lhůtou podle § 148 odst. 6 daňového řádu nic společného a nemůže na ni nijak dopadat. Stěžovatel tvrdí, že pro posouzení důvodnosti žaloby je nezbytné vypořádat se s otázkou prekluze, protože od tohoto závěru se odvozuje, jak jednoduchý či složitý úkon musí žalovaný učinit a jak dlouho mu to má trvat, a tudíž zda je, či není nečinný. Tomuto prostému požadavku krajský soud nedostál. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěrem krajského soudu, že byl vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku č. j. 1 Afs 30/2018-66, tedy že je předčasné posuzovat prekluzi práva státu stanovit daň. Řízení vedené před krajským soudem je totožné jako řízení vedené před Krajským soudem v Hradci Králové, pobočkou v Pardubicích, v návaznosti na něž byl vydán citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu. V důsledku rozsudku č. j. 1 Afs 30/2018-66 bylo

pokračování

znovu otevřeno daňové řízení, v němž mohou být zjištěny skutečnosti týkající se jiných „skutečných“ dodavatelů a mohou vyjít na světlo i skutečnosti o spáchání daňového trestného činu. Nelze tedy zcela vyloučit aplikaci § 148 odst. 6 daňového řádu. Stěžovatel fakticky předjímá výsledek daňového řízení, jako by již bylo možné s jistotou říct, že žádné skutečnosti nasvědčující spáchání daňového trestného činu nebudou zjištěny. Takový postup však je třeba odmítnout, jak to učinil i krajský soud. Lze si představit situaci, kdy dojde spácháním daňového trestného činu ke zneužití práva, přičemž nárok na odpočet může být odepřen na základě zákazu zneužití práva.

[5] Žalovaný dále poukázal na to, že otázka výkladu § 148 odst. 5 daňového řádu u lhůty pro stanovení daně, která započala plynout ještě podle dřívější právní úpravy, ve vazbě na její případné stavění z důvodu probíhajícího soudního řízení, byla předložena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Navrhl proto, aby bylo řízení o kasační stížnosti přerušeno do doby rozhodnutí rozšířeného senátu. Dále v této souvislosti argumentoval ve prospěch správnosti dosavadní převažující judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž by daňová povinnost stěžovatele ještě nebyla prekludována.

[6] Důvodem pro poskytnutí ochrany proti nečinnosti dle § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu je podle žalovaného neprovedení úkonu ve lhůtě, která je při správě daní obvyklá. Obvyklost lhůt vyplývá ze správní praxe, jejíž obsah je určován pokynem Ministerstva financí č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní (č. j. MF-21968/2015/39). Lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání činí podle tohoto pokynu 6 měsíců a plyne ode dne, kdy se správci daně (žalovanému) vrátí od soudu spisový materiál. V dané věci byl správní spis vrácen dne 19. 9. 2022, takže lhůta stanovená pokynem uplyne až dne 19. 3. 2023. Nelze proto dospět k závěru, že žalovaný je nečinný. Žalovaný uložil správci daně v návaznosti na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 30/2018-66 doplnit odvolací řízení, z čehož plyne, že v současnosti není skutkový stav zjištěn dostatečným způsobem, aby mohlo být rozhodnuto ve věci samé.

[7] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[8] 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 stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[9] Stěžovatel podřadil své námitky pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Podle písmena a) zmíněného ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písmena d) stejného ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

[10] Fakticky ovšem stěžovatel uplatňuje pouze důvod spočívající v námitce nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem. Podstatou této právní otázky je, zda byl krajský soud povinen pro účely posouzení důvodnosti žaloby na ochranu proti nečinnosti vypořádat se s námitkou, že odvolací řízení probíhá, ačkoliv již zaniklo právo státu stanovit daň. Důvod kasační stížnosti spočívající v nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu by byl naplněn až v případě, že by byla důvodná námitka nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem.

[11] Krajský soud dospěl k závěru, že nebyl oprávněn hodnotit, zda uplynula lhůta pro stanovení daně, neboť Nejvyšší správní soud v rozsudku, jenž se týkal rozhodnutí o doměření této daně, uvedl, že tuto otázku nemůže posuzovat. S takto vystavěným argumentem krajského soudu se Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit.

[12] Krajský soud vytrhl z kontextu jeden odstavec odůvodnění rozsudku NSS č. j. 1 Afs 30/2018-66, aniž vzal v úvahu procesní souvislosti daného případu, a přenesl je do zcela jiného řízení. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 30/2018-66 přezkoumal rozsudek krajského soudu ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného o doměření daně. Přitom byly soudy obou stupňů povinny posuzovat věc podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), t. j. ke dni 17. 7. 2015. Teprve v průběhu řízení o kasační stížnosti měla podle argumentace stěžovatele uplynout lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 daňového řádu, což stěžovatel žádal zohlednit tak, že Nejvyšší správní soud zruší vedle rozsudku krajského soudu a rozhodnutí žalovaného též dodatečný platební výměr správce daně. Je zřejmé, že Nejvyšší správní soud nemohl hodnotit zákonnost rozsudku krajského soudu a rozhodnutí žalovaného prizmatem právní skutečnosti, která měla nastat až po rozhodném časovém okamžiku. I kdyby měl stěžovatel pravdu, že v průběhu řízení o kasační stížnosti uplynula lhůta pro stanovení daně, nemělo by to žádný vliv na posouzení důvodnosti kasační stížnosti. V tomto kontextu je třeba vnímat závěr Nejvyššího správního soudu o nemožnosti posuzovat v daném řízení otázku, zda uplynula lhůta pro stanovení daně. Skutečnost, že v mezidobí tato lhůta uplynula, by se mohla promítnout nanejvýš do formulace závazného právního názoru, pokud jde o další postup v řízení. Ačkoliv Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku uvedl, že žalovaný má v dalším řízení doplnit zjištění, neznamená to, že by žalovaný takto měl postupovat, jestliže by zjistil, že v průběhu soudních řízení marně uplynula lhůta pro stanovení daně. Právní názor soudu je závazný za předpokladu, že v dalším řízení před správním orgánem nedojde k relevantní změně skutkových okolností či aplikovatelného práva.

[13] Z rozsudku č. j. 1 Afs 30/2018-66 je zřejmé, že Nejvyšší správní soud hodlal přenechat posouzení otázky uplynutí lhůty pro stanovení daně žalovanému, což naznačuje i odkaz na možnost prolomení § 148 odst. 5 daňového řádu a na rozsudek NSS ze dne 17. 6. 2022, č. j. 9 Afs 388/2018-72 (v něm byla vzhledem k existenci odsuzujícího rozsudku trestního soudu ve hře aplikace § 148 odst. 6 daňového řádu).

[14] Stěžovatel postavil nečinnostní žalobu v nyní posuzované věci na tom, že jelikož uplynula lhůta pro stanovení daně, mělo být prakticky obratem rozhodnuto o odvolání.

pokračování

Krajský soud měl předně vysvětlit, zda z hlediska předmětu řízení (nečinnost žalovaného při vydání rozhodnutí o odvolání) je relevantní argumentace prekluzí práva stanovit daň. Pokud by dospěl k závěru, že tomu tak není, měl žalobu bez dalšího zamítnout, neboť jiný argument na podporu tvrzení o nečinnosti žalovaného stěžovatel neuplatnil. Pokud by dospěl k opačnému závěru, měl se otázkou prekluze zabývat.

[15] Krajský soud namísto toho s odkazem na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 30/2018-66 bez přílehlavé právní argumentace uvedl, že se nemůže v tomto řízení zabývat prekluzí práva stanovit daň. Tento automatický závěr učiněný výlučně s odkazem na rozsudek č. j. 1 Afs 30/2018-66 není srozumitelný, tím méně přesvědčivý. Jak Nejvyšší správní soud uvedl výše, závěr o nemožnosti přihlídnout k uplynutí lhůty pro stanovení daně uvedený v rozsudku č. j. 1 Afs 30/2018-66 byl učiněn v určitém procesním kontextu, byť nebyl zcela podrobně vysvětlen. Zatímco pro Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 30/2018-66 byl rozhodný skutkový a právní stav ke dni 17. 7. 2015, pro krajský soud byl v řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného rozhodný skutkový a právní stav ke dni 15. 12. 2022. K uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 daňového řádu mělo dle tvrzení stěžovatele dojít dne 25. 1. 2021. Mezi oběma typy řízení tak existuje podstatný rozdíl. V rozsudku č. j. 1 Afs 30/2018-66 se Nejvyšší správní soud nikterak nevyjadřoval k případnému řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti. Krajský soud tak při posuzování žaloby neměl vycházet ze závěrů rozsudku č. j. 1 Afs 30/2018-66, nýbrž měl sám zhodnotit, zda jsou stěžovatelem předložené skutečnosti relevantní pro posouzení důvodnosti žaloby na ochranu proti nečinnosti.

[16] Z ustálené judikatury vyplývá, že smysl žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu tkívá v eliminaci případných průtahů v řízení před správním orgánem, jehož účelem je vydání rozhodnutí nebo osvědčení, a proto je v rámci tohoto žalobního typu posuzováno toliko to, zda je žalovaný správní orgán opravdu povinen vydat rozhodnutí či osvědčení, anebo nikoli. Tento žalobní typ nesměřuje k ochraně před jinými procesními vadami (s výjimkou nečinnosti) nebo před rozhodnutími nezákonnými z hlediska hmotného práva. Jinak by byl setřen rozdíl mezi řízením na ochranu proti nečinnosti správního orgánu a řízením o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (viz např. rozsudky NSS ze dne 2. 12. 2010, č. j. 5 Ans 11/2010-104, a ze dne 13. 3. 2018, č. j. 4 Afs 414/2018-26). V řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti se tak nelze zabývat otázkami ve věci samé, nýbrž jen tím, zda je rozhodováno v přiměřeném čase, resp. v zákonné lhůtě a bez zbytečných průtahů (viz rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Ans 4/2011-169).

[17] Nečinnost je objektivním stavem, který spočívá v tom, že v řízení před správním orgánem nebylo vydáno rozhodnutí, ačkoliv již uplynula lhůta, kterou k tomu stanoví zákon, popř. lhůta přiměřená, pokud zákon žádnou lhůtu nestanoví (viz rozsudek NSS ze dne 18. 8. 2020, č. j. 10 Azs 169/2020-39). Jelikož daňový řád, ani před ním účinný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nestanoví lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání, judikatura vychází při posuzování délky této lhůty z vnitřních pokynů Ministerstva financí, jejichž prostřednictvím je utvářena správní praxe, a které tak mají dopad i na účastníky řízení (viz rozsudky NSS ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, a

ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016-46). Jak správně ve vyjádření k žalobě uvedl žalovaný, lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání je v současnosti upravena pokynem Ministerstva financí č. MF-5 (č. j. MF-21968/2015/39).

[18] Obsahem tohoto pokynu (a tedy délkou lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání) se krajský soud vůbec nezabýval. Pokud by tak učinil, zjistil by, že lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání sice činí 6 měsíců a plyne od vrácení spisového materiálu soudem žalovanému [čl. I bod 1 písm. a) a čl. II bod 1 věta čtvrtá pokynu č. MF-5], jak tvrdil žalovaný, a dále též to, že běh této lhůty je limitován podle povahy řízení prekluzivní lhůtou podle § 148 daňového řádu (čl. II bod 8 pokynu č. MF-5). V daném případě se jedná o lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvolání v doměřovacím řízení; z povahy tohoto řízení vyplývá, že se v něm uplatní lhůta pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Pokyn Ministerstva financí tedy limituje obecně stanovenou lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvolání tím, že nemůže překročit lhůtu pro stanovení daně. Tvrdil-li tedy stěžovatel v žalobě, že již uplynula lhůta pro stanovení daně, a proto je žalovaný nečinný, jestliže dosud nevydal rozhodnutí o odvolání, nelze posoudit důvodnost žaloby, aniž by byla vypořádána stěžovatelova argumentace o prekluzi práva státu stanovit daň. To jen dále dokládá nesprávnost úvah krajského soudu, pokud jde o aplikovatelnost jím citovaného odstavce odůvodnění rozsudku NSS č. j. 1 Afs 30/2018-66 na řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti. V každém okamžiku daňového řízení je přitom zjistitelné (ve vazbě na dostupné informace), zda lhůta pro stanovení daně již uplynula, či nikoliv.

[19] Závěr krajského soudu, že nemohl v řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti posuzovat uplynutí lhůty pro stanovení daně, resp. že by jeho úvahy byly předčasné, je nesprávný. Námitka je důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud neshledal důvod přerušit řízení, jak navrhl žalovaný, neboť napadený rozsudek krajského soudu nebyl založen na tom, že by věcně hodnotil otázku (u)plynutí lhůty pro stanovení daně a vykládal vztah mezi § 148 odst. 5 daňového řádu a § 41 s. ř. s. Ani pro posouzení kasační stížnosti nebyla tato otázka, která byla předložena v jiné věci k rozhodnutí rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, významná.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou. Rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[22] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

pokračování

V Brně dne 9. února 2023

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu