



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **V. M.**, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční nám. 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti nečinnosti žalovaného, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 4. 2023, č. j. 62 A 83/2022-61,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 4. 2023, č. j. 62 A 83/2022-61, **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 v řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Pardubický kraj, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za 4. čtvrtletí 2010. Nečinnost spatřuje žalobce v tom, že poté, co Nejvyšší správní soud zrušil původní rozhodnutí žalovaného v této věci a věc mu vrátil k dalšímu řízení, měl žalovaný pouze vydat rozhodnutí o zrušení dodatečného platebního výměru a doměřovací řízení zastavit, neboť v mezidobí uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

[2] K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že krajský soud již o této žalobě jednou rozhodl, nicméně jeho rozsudek byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 9. 2. 2023, č. j. 4 Afs 21/2023-24. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že se krajský soud musí

v řízení zabývat otázkou, zda uplynula lhůta pro stanovení daně, což neučinil. Pokud by lhůta uplynula, znamenalo by to nečinnost žalovaného, neboť pokyn finanční správy (čl. II bod 8 pokynu č. MF-5) limituje obecnou šestiměsíční lhůtu k rozhodnutí o odvolání tak, že tato lhůta nesmí překročit lhůtu pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu.

[3] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem žalobu i napodruhé zamítl. Na základě závazného právního názoru vyjádřeného v rozsudku NSS č. j. 4 Afs 21/2023-24 se stala pro posouzení věci stěžejní otázka, zda lze na věc aplikovat nejzazší možnou lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu.

[4] Krajský soud předně dospěl k závěru, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně počala běžet podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), nikoliv podle daňového řádu. Předmětem daňového (doměřovacího) řízení je totiž DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010. Podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků začala prekluzivní lhůta plynout dne 31. 12. 2010, tedy ještě před účinností daňového řádu.

[5] Následně se musel krajský soud vypořádat s tím, jaký vliv na běh prekluzivní lhůty měla skutečnost, že žalobce zahájil již za účinnosti daňového řádu soudní řízení proti rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání. Měla-li by se i na tuto skutečnost aplikovat úprava zákona o správě daní a poplatků, znamenalo by to, že vyvoláním řízení před správními soudy dochází k přerušování běhu prekluzivní lhůty. V případě aplikace daňového řádu by sice taktéž došlo k přerušování běhu prekluzivní lhůty, mohla by se však uplatnit její maximální desetiletá délka podle § 148 odst. 5 daňového řádu. Krajský soud vyšel z toho, že prekluzivní lhůta podle § 148 daňového řádu má hmotněprávní povahu, a proto lze toto ustanovení aplikovat za předpokladu, že lhůta začala plynout za účinnosti daňového řádu, nebo pokud tak určí přechodné ustanovení. Vzhledem k tomu, že krajský soud dospěl k závěru, že lhůta počala běžet podle zákona o správě daní a poplatků, byla pro posouzení této otázky stěžejní aplikace § 264 odst. 4 daňového řádu. Judikatura Nejvyššího správního soudu se již mnohokrát zabývala výkladem tohoto přechodného ustanovení v situaci, kdy prekluzivní lhůta začala plynout podle zákona o správě daní a poplatků s tím, že za účinnosti daňového řádu došlo k zahájení řízení před správními soudy. Krajský soud připustil, že judikatura není v této otázce zcela ustálená. Většina judikatury ovšem dospívá na základě rozsudku NSS ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-288, k závěru, že v této situaci je třeba pro neexistenci přechodného ustanovení aplikovat dosavadní právní úpravu. Krajský soud se s tímto výkladem ztotožnil. Nepovažoval proto za nutné přerušit řízení z důvodu, že tato právní otázka se stala předmětem řízení před rozšířeným senátem NSS vedeného pod sp. zn. 9 Afs 95/2021.

[6] Krajský soud poukázal na to, že žalobce napadl původní rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích, který jeho žalobu zamítl. Následně se žalobce obrátil na Nejvyšší správní soud, který rozsudkem ze dne 31. 8. 2022, č. j. 1 Afs 30/2018-66, zrušil jak rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích, tak rozhodnutí žalovaného. Řízení před soudy trvalo více než šest let a po tuto dobu byla lhůta pro stanovení daně přerušena podle § 41 zákona

pokračování

č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž nebylo možné uplatnit maximální lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu. Krajský soud proto uzavřel, že právo státu stanovit žalobci daň dosud neprekludovalo. Z tohoto důvodu není žalovaný nečinný.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Má za to, že krajský soud nesprávně posoudil uplynutí lhůty ke stanovení daně. Podle jeho názoru totiž prekluzivní lhůta počala běžet hned dvakrát podle dvou různých předpisů. Prekluzivní lhůta počala poprvé běžet dne 31. 12. 2010 podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Následně začala dne 25. 1. 2011 běžet prekluzivní lhůta podle § 148 odst. 1 daňového řádu. S touto situací ovšem nepočítají přechodná ustanovení, což lze považovat za pochybení zákonodárce. Při určení, zda postupovat podle zákona o správě daní a poplatků, či podle daňového řádu, je třeba vyjít z toho, že je primárně věcí státu, aby jednoznačně formuloval své zákony. Pokud existuje více rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutné aplikovat ten, který je pro daňový subjekt mírnější (viz rozsudek NSS ze dne 30. 10. 2008, č. j. 2 Afs 171/2006-88). Ve smyslu zásady *in dubio mitius* je tedy nutné dospět k závěru, že je třeba aplikovat úpravu daňového řádu. Z tohoto důvodu zaniklo oprávnění státu stanovit stěžovateli daň. Žalovaný měl proto zrušit rozhodnutí prvostupňového správního orgánu a doměřovací řízení zastavit. Vzhledem k tomu, že se jedná o jednoduchý úkon, je žalovaný nečinný.

[8] Stěžovatel svoji kasační stížnost podáním ze dne 3. 5. 2023 doplnil. Argumentuje tím, že při absenci přechodných ustanovení je pro určení aplikovatelného právního předpisu rozhodující den vzniku daňového dluhu. Okamžik vzniku daňového dluhu upravoval § 40 odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků a nyní jej upravuje § 135 odst. 1 ve spojení s § 136 odst. 4 daňového řádu. Za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 vznikl stěžovateli daňový dluh ke dni 25. 1. 2011, a proto je třeba pro určení délky a běhu prekluzivní lhůty užít úpravu daňového řádu.

[9] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že stěžovatel v žalobě argumentoval pouze tak, že prekluzivní lhůta začala běžet až dne 25. 1. 2011. V kasační stížnosti ovšem kromě této argumentace namítá, že běží dvě prekluzivní lhůty, přičemž je třeba uplatnit lhůtu pro něj příznivější. Žalovaný tak má za to, že stěžovatel vznáší novou argumentaci, která nebyla uplatněna před krajským soudem, ačkoliv mohla. Proto je tato argumentace nepřijatelná (viz rozsudek NSS ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008-39) a Nejvyšší správní soud by měl kasační stížnost odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 104 odst. 4 s. ř. s.

[11] Co se týká věcného posouzení, souhlasí žalovaný se závěry krajského soudu, že je třeba aplikovat zákon o správě daní a poplatků a že se lhůta ke stanovení daně staví podle

§ 41 s. ř. s., pročez dosud neuplynula. Žalovaný proto není nečinný. K argumentaci stěžovatele uvádí, že lhůta pro stanovení daně začala běžet k poslednímu dni zdaňovacího období, tedy dne 31. 12. 2010 (rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2016, č. j. 9 Afs 267/2015-41). Tento závěr vyplývá i z odborné literatury. Není dán žádný důvod, proč by mělo být zvažováno, zda je úprava daňového řádu pro stěžovatele příznivější, neboť tento předpis se na určení počátku běhu lhůty pro stanovení daně vůbec neužije. Lhůta pro stanovení daně má jeden jasný počátek, k jinému závěru nelze dospět již jen z logiky věci. Přílehlavá není ani argumentace stěžovatele o aplikovatelnosti právní úpravy podle dne vzniku daňového dluhu. Jím uváděné rozsudky se týkají příslušenství daně, které je svou povahou akcesorické k dani samotné. Další se týkají režimu celního zákona, kdy v zákoně sice chyběla přechodná ustanovení, avšak nebyl ani aplikovatelný zákon o správě daní a poplatků.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[13] V daném případě se jedná o opakovanou kasační stížnost, která ovšem není nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Krajský soud i Nejvyšší správní soud se ve svých prvních rozsudcích v dané věci zabývaly pouze otázkou, zda má být v řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu věcně posouzena námitka, že uplynula lhůta pro stanovení daně. Následně vydaný druhý rozsudek krajského soudu je založen na závěru, že k uplynutí prekluzivní lhůty doposud nedošlo. Touto otázkou se Nejvyšší správní soud ve svém prvním rozsudku v této věci nezabýval. Je proto přípustné zpochybnit závěr krajského soudu obsažený v jeho druhém rozsudku novou kasační stížností.

[14] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda je kasační stížnost nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., jak namítá žalovaný. Předně je třeba uvést, že kasační stížnost slouží k polemice se závěry rozsudku krajského soudu. Ostatně, pokud by stěžovatel pouze opakoval v kasační stížnosti žalobní argumentaci, aniž by reflektoval důvody, na jejichž základě krajský soud rozhodl, byla by taková kasační stížnost nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť by neobsahovala důvody podle § 103 s. ř. s. (viz usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS).

[15] Stěžovatel proto již z podstaty věci musí svoji kasační argumentaci více zaměřit na konkrétní důvody uváděné krajským soudem. Je proto nutné stěžovateli umožnit, aby mohl reagovat na argumentaci krajského soudu prizmatem své původní žalobní argumentace, nikoli však vznesením námitek zcela nových, a tudíž nepřipustných.

pokračování

[16] Nejvyšší správní soud přitom bere v potaz, že procesní předpisy je třeba vykládat ve světle ústavního práva na přístup k soudu. Dále je třeba zohlednit procesní rámec, v němž stěžovatel hájí svá práva. Stěžovatel podal ke krajskému soudu žalobu na ochranu proti nečinnosti. Na základě toho je zřejmé, že žalobě nepředcházelo posouzení jeho argumentace správními orgány. Napadený rozsudek krajského soudu je tudíž prvním formálním rozhodnutím, se kterým může stěžovatel polemizovat. Je sice pravdou, jak uvádí žalovaný, že stěžovatel poukazoval v replice k vyjádření žalovaného k žalobě výhradně na to, že je třeba aplikovat právní předpisy k okamžiku vzniku daňového dluhu. Smyslem stěžovatelovy kasační argumentace je ovšem stále to, že došlo k prekluzi práva státu stanovit daň, a to na základě aplikace § 148 odst. 5 daňového řádu. V kasační stížnosti přitom podrobněji poukazuje na to, že ani případná správnost argumentace krajského soudu o použitelnosti zákona o správě daní a poplatků nevylučuje zároveň správnost jeho závěru o použitelnosti daňového řádu, přičemž v takovém případě je nutné upřednostnit právě daňový řád za použití zásady *in dubio mitius*. Nejvyšší správní soud tak má za to, že stěžovatel pouze polemizuje s argumentací krajského soudu, aniž by uplatňoval důvody nové. V zákonné lhůtě pro podání kasační stížnosti navíc stěžovatel svoji kasační stížnost doplnil dalším podáním, kterým uplatnil i svoji původní argumentaci vznesenou v řízení před krajským soudem. Nejvyšší správní soud proto nevidí žádný důvod k odmítnutí kasační stížnosti, jak navrhuje žalovaný.

[17] Kasační stížnost je tedy přípustná, projednatelná a je také důvodná.

[18] Mezi stranami je především sporné, zda začala lhůta pro stanovení daně běžet ode dne 31. 12. 2010 podle zákona o správě daní a poplatků, či až dne 25. 1. 2011 podle daňového řádu.

[19] Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu, že lhůta pro stanovení daně začala plynout dne 31. 12. 2010, tedy podle zákona o správě daní a poplatků. Ustanovení § 47 odst. 2 věta druhá tohoto zákona je setrvale vykládáno tak, že desetiletá prekluzivní lhůta běží od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (viz náleznost Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, a rozsudky NSS ze dne 30. 9. 2010, č. j. 5 Afs 77/2009-130, ze dne 22. 7. 2013, č. j. 8 Afs 37/2012-28, či ze dne 18. 8. 2023, č. j. 5 Afs 107/2022-36). Zdaňovacím obdobím je v tomto případě čtvrté čtvrtletí 2010 [§ 99 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2011 (dále jen „zákon o DPH“)]. Koncem zdaňovacího období je den 31. 12. 2010, a od tohoto okamžiku (posledního okamžiku tohoto dne) tak běží lhůta pro stanovení daně. K podrobnějšímu výkladu ohledně určení počátku běhu lhůty pro stanovení daně podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a časové působnosti tohoto ustanovení, který se vztahuje též na desetiletou lhůtu dle § 47 odst. 2 věty druhé téhož zákona, lze odkázat na žalovaným zmiňovaný rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2016, č. j. 9 Afs 267/2015-41. Ostatně Nejvyšší správní soud při zjišťování počátku běhu prekluzivní lhůty pro stanovení DPH podle § 47 zákona o správě daní a poplatků konstantně dospívá k závěru, že lhůta počíná běžet již posledním dnem příslušného zdaňovacího období (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018-48, bod 37, či ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56,

bod 35). Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že desetiletá lhůta pro stanovení daně začala běžet ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, tudíž před účinností daňového řádu.

[20] Pokud by se měl na určení počátku běhu lhůty pro stanovení daně vztahovat zpětně daňový řád, nutně by se jednalo o pravou retroaktivitu. Základní pravidlo posuzování časové působnosti právních předpisů přitom zní, že pravidla mají působit do budoucna (prospektivně). Kromě toho je třeba uvést, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně má hmotněprávní povahu (rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, body 19-22, či rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021-21, bod 20). U hmotněprávních norem je přitom tendence aplikovat normy s účinky výhradně do budoucna ještě znatelnější (viz rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 6 As 312/2017-98, bod 10).

[21] Je proto zjevné, že na stěžovatelův výklad by bylo možné přistoupit pouze v případě existence výslovného přechodného ustanovení v daňovém řádu. Žádné takové ustanovení ovšem v daňovém řádu není. Zákonodárce naopak upravuje tuto situaci zcela v souladu se zásadou neretroaktivního působení právních norem, a to v § 264 odst. 4 daňového řádu větě první, části věty za středníkem: *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.*

[22] Stěžovatel poukazuje na několik rozsudků Nejvyššího správního soudu, ze kterých vyvozuje, že je na počátek běhu lhůty pro stanovení daně nutné aplikovat daňový řád. Nejvyšší správní soud ovšem souhlasí s krajským soudem i žalovaným, že ani na podkladě stěžovatelem uváděných rozhodnutí nelze k tomuto závěru dospět. Kupříkladu rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23, se z hlediska časové působnosti zákona zabýval otázkou, v jakém okamžiku se stát dostává do prodlení s vyplacením zadržovaného nadměrného odpočtu, což nemá pro tuto věc žádnou relevanci. Dovožuje-li stěžovatel z judikatury, která se týká promlčení celního dluhu, že je třeba použít právní úpravu účinnou v době vzniku daňové povinnosti, lze tomuto závěru v obecné rovině přisvědčit (alespoň v případě neexistence přechodného ustanovení). Nicméně již nelze souhlasit s jeho závěrem, že daňový dluh (povinnost) vznikl v jeho případě ke dni 25. 1. 2011, jak stěžovatel vyvozuje z § 40 odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků a § 135 odst. 1 a § 136 odst. 4 daňového řádu. Stěžovatel totiž zaměňuje vznik daňové povinnosti s povinností daň přiznat, s níž je spojena splatnost daně. Vznik daňové povinnosti není upraven v procesních daňových předpisech, ale v hmotněprávních daňových předpisech, v tomto případě v zákoně o DPH. Výsledná daňová povinnost či nadměrný odpočet za zdaňovací období je součtem dílčích daňových povinností a nároků na odpočet. Tyto dílčí nároky ovšem vznikají z hlediska hmotného práva samostatně (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 5. 2020 ve věci C-446/18 AGROBET CZ). Z § 21 zákona o DPH vyplývá, že daňová povinnost vzniká uskutečněním konkrétních zdanitelných plnění (viz rozsudek NSS ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 91/2016-38, bod 22). Daňová povinnost za 4. čtvrtletí 2010 tedy stěžovateli musela vzniknout ještě před účinností daňového řádu (tj. před 1. 1. 2011), a není tedy důvod aplikovat na určení počátku běhu lhůty pro stanovení daně daňový řád.

pokračování

[23] Taktéž je nutné principiálně odmítnout stěžovatelovu argumentaci, že prekluzivní lhůta počala běžet jak podle zákona o správě daní a poplatků, tak podle daňového řádu. Stěžovatel svůj závěr dovozuje pouze z toho, že každá úprava obsahuje jiná kritéria pro stanovení počátku běhu lhůty, přičemž stěžovatelova věc se z časového hlediska nachází na pomezí obou úprav. Konec zdaňovacího období (okolnost rozhodná pro počátek běhu prekluzivní lhůty podle zákona o správě daní a poplatků) tak v nynější věci nastal za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, zatímco splatnost daně (okolnost rozhodná pro počátek běhu prekluzivní lhůty podle daňového řádu) nastala za účinnosti daňového řádu. To ovšem jistě nemůže znamenat, že se na věc vztahují současně obě zákonné úpravy, neboť se jedná o stále stejnou (jednu) hmotněprávní lhůtu. Skutečnost, že daňový řád spojuje počátek běhu prekluzivní lhůty s okamžikem splatnosti daně a že splatnost DPH za 4. čtvrtletí 2010 nastala za účinnosti daňového řádu, totiž není právně významnou skutečností pro určení, zda počátek běhu lhůty pro stanovení daně spadá do časové působnosti daňového řádu, či zákona o správě daní a poplatků. Nejprve je totiž třeba určit, kterou právní úpravu lze aplikovat, a teprve poté identifikovat pravidla, která z ní plynou. Stěžovatel postupoval ovšem obráceně. Jeho výklad tak odporuje nejen výslovnému znění § 264 odst. 4 daňového řádu, větě první části věty za středníkem, ale též základním zásadám určování časové působnosti právních norem. Vždy je totiž třeba určit jen jednu normu a tu následně aplikovat.

[24] Poté, co se Nejvyšší správní soud vypořádal s otázkou, podle které právní úpravy počala plynout lhůta pro stanovení daně, zbývá posoudit, jaký vliv mělo na její běh zahájení soudních řízení za účinnosti daňového řádu. Krajský soud správně poukázal na to, že v této otázce nepanovala napříč senáty Nejvyššího správního soudu jednota a že se jí bude zabývat rozšířený senát NSS. Navzdory tomu se krajský soud přiklonil k názoru, že počala-li lhůta pro stanovení daně plynout za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, má zahájení řízení před správními soudy za následek její stavení podle § 41 s. ř. s., byť by bylo řízení před soudem zahájeno až za účinnosti daňového řádu.

[25] V mezidobí však rozšířený senát NSS rozhodl o této právní otázce usnesením ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, a přiklonil se k opačnému názoru. Rozšířený senát měl za to, že dosavadní převládající judikatura dostatečně nezohledňovala znění přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, podle jehož první věty se na lhůtu pro vyměření daně, jež počala plynout podle předchozí právní úpravy, použijí od 1. 1. 2011 ustanovení daňového řádu. Toto ustanovení tak zakládá nepravou retroaktivitu. Na prekluzivní lhůtu se proto použije § 148 daňového řádu, a to včetně jeho odst. 5 o nejdelsí možné lhůtě pro stanovení daně. Aplikovatelnost § 41 s. ř. s. na lhůty, které počaly běžet před 1. 1. 2011, upravuje § 264 odst. 4 věta druhá daňového řádu. Z tohoto ustanovení vyplývá, že § 41 s. ř. s. se uplatní pouze v situaci, kdy byla žaloba či kasační stížnost podána před 1. 1. 2011. Naopak v případě zahájení řízení před správními soudy po tomto datu je již aplikovatelný § 148 daňového řádu. Opačný výklad je protiústavní, neboť v rozporu s výslovným zněním přechodných ustanovení upřednostňuje pravomoci státu na úkor práv daňových subjektů.

[26] Z výše uvedeného je zřejmé, že lhůta pro stanovení daně začala plynout dne 31. 12. 2010. Ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu však tato lhůta uplynula nejpozději dne

31. 12. 2020. Není přitom rozhodné, že před správními soudy probíhala řízení proti rozhodnutí o doměření daně. Vzhledem k tomu, že soudní řízení byla zahájena až po nabytí účinnosti daňového řádu, nemohou běh této maximálně možné lhůty žádným způsobem ovlivnit. Lze proto uzavřít, že právo státu stanovit stěžovateli daň prekludovalo. Z tohoto důvodu byl žalovaný ohledně vydání rozhodnutí o odvolání stěžovatele ke dni rozhodování krajského soudu nečinný (k tomu viz rozsudek NSS č. j. 4 Afs 21/2023-24). V dalším řízení bude krajský soud vycházet ze skutkového stavu ke dni vydání nového rozhodnutí (§ 81 odst. 1 s. ř. s.).

#### IV. Závěr a náklady řízení

[27] 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.).

[28] 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.

V Brně dne 21. listopadu 2023

Mgr. Eva Šonková  
předsedkyně senátu