



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobce: **V. M.**, zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě na ochranu proti nečinnosti, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 8. 2021, č. j. 62 A 65/2021 - 26,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 8. 2021, č. j. 62 A 65/2021 - 26, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce se žalobou na ochranu proti nečinnosti domáhal vydání rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 6. 2014, č. j. 1062878/14/2809-24801-609154, kterým správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. V žalobě namítal, že žalovaný je nečinný, neboť posledním úkonem v řízení bylo vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2021, č. j. 2 Afs 186/2019 - 30, a žalovaný po zrušení původního rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení žalovanému tímto rozsudkem dosud nerozhodl. Žalovaný je proto dle žalobce nečinný ve smyslu § 38 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, protože dne 1. 4. 2021 marně uplynula desetiletá lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu (blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 3 Afs 5/2017 - 56). Přitom podle bodu 8 Pokyny č. MF-5

Ministerstva financí o stanovení lhůt při správě daní, publikovaného pod č. j. MF-21968/2015/39 ve Finančním zpravodaji č. 5/2015 (dále jen „pokyn č. MF-5“) je běh všech lhůt limitován podle povahy řízení prekluzivní lhůtou. Žalobce dodal, že podal podnět proti nečinnosti ke Generálnímu finančnímu ředitelství (dále jen „GFR“), ale to jej shledalo nedůvodným.

[2] Krajský soud v Brně žalobu na ochranu proti nečinnosti zamítl. Shledal totiž, že žalovaný není nečinný, neboť objektivní lhůta pro stanovení daně dosud neuplynula. Desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet dne 31. 12. 2010 (konec zdaňovacího období roku 2010, za které správce daně doměřil daň z příjmů), tedy ještě před účinností daňového řádu. Počátek běhu lhůty je proto nutné posuzovat v režimu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Odlišnost staré a nové právní úpravy se vztahuje k otázce stavení desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Tuto otázku však již zodpověděl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, kde jednoznačně uvedl, že § 148 odst. 5 daňového řádu lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu. V případech, kdy maximální desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet před účinností daňového řádu, postupuje se dle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) (shodně např. rozsudek ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 - 85). Po dobu řízení před soudem tato prekluzivní lhůta pro vyměření daně proto neběží.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a navrhl, aby Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[4] Stěžovatel předně namítá, že krajský soud rozhodl v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Z rozsudku ze dne 18. 3. 2014, č. j. 2 Afs 79/2012 - 49, totiž vyplývá, že prekluzivní desetiletá lhůta má po nabytí účinnosti daňového řádu absolutní povahu a její stavení z důvodů vyplývajících z § 41 s. ř. s. je tak vyloučeno. Desetiletá lhůta se staví jen po dobu trvání (části) soudního řízení správního po dni 1. 1. 2003 a přede dnem 31. 12. 2010. Přesný opak plyne z rozsudků ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 - 85, ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021 - 21, a ze dne 3. 2. 2022, č. j. 1 Afs 21/2020 - 32, dle kterých desetiletá lhůta započatá za účinnosti zákona o správě daní a poplatků se vždy staví podle § 41 s. ř. s. Stěžovatel proto navrhl, aby byla věc předložena rozšířenému senátu.

[5] Stěžovatel dodal, že bez ohledu na složitost rozhodnutí o odvolání je terčem letité kritiky Nejvyššího správního soudu skutečnost, že již desítky let daňové právo nestanoví lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání. Žalovaný byl povinen rozhodnout ve lhůtě stanovené v § 71 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, tj. ve lhůtě 30 dnů ode dne nabytí právní moci zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 186/2019 - 30. Rozšířený senát v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS, konstatoval, že výklad, podle něhož by správce daně v rámci daňového řízení nebyl omezen žádnými lhůtami, je zcela nepřijatelný. Podle *analogie iuris* je třeba na vydání rozhodnutí použít lhůty podle správního řádu. Ač rozšířený senát toto usnesení vydal ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků,

pokračování

podle názoru stěžovatele platí i ve vztahu k daňovému řádu. Jeho § 38 totiž stanoví toliko lhůty, po jejichž překročení je daňový subjekt oprávněn podat podnět proti nečinnosti, nestanoví však žádné lhůty pro vydání rozhodnutí. Dle Nejvyššího správního soudu se jedná o lhůtu pořádkovou a upíná se pouze k případům nečinnosti při vydávání rozhodnutí, nikoli však pro jiné úkony prováděné v rámci daňové kontroly (viz rozsudek ze dne 14. 12. 2017, č. j. 3 Afs 5/2017 - 56).

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti přisvědčil závěrům krajského soudu, že soudní řízení má vliv na stavení objektivní lhůty pro stanovení daně, pokud tato prekluzivní lhůta počala běžet přede dnem 1. 1. 2011, a to i v případě, že soudní řízení bylo zahájeno po dni 1. 1. 2011. To potvrzují rozsudky č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, č. j. 3 Afs 36/2017 - 85 a č. j. 4 Afs 30/2021 - 21. Soud v těchto rozhodnutích konstatoval, že relevantní pro posouzení toho, zda se aplikuje § 41 s. ř. s., je pouze skutečnost, kdy započala tato desetiletá lhůta běžet, zda před či v době účinnosti daňového řádu, a naopak není relevantní, zda řízení před soudem bylo zahájeno před nebo za účinnosti daňového řádu. S tím nejsou v rozporu ani závěry rozsudku č. j. 2 Afs 79/2012 - 49 citované stěžovatelem.

[7] Námitka, podle níž je správce daně povinen analogicky použít lhůty stanovené správním řádem při vydání rozhodnutí v režimu daňového řádu, je dle žalovaného nepřipustná, neboť ji stěžovatel neuplatnil v žalobě. Nad rámec výše uvedeného žalovaný odkazuje na § 262 daňového řádu, který vylučuje použití správního řádu při správě daní. Nelze tak použít ani § 71 odst. 3 správního řádu. Důvodem pro poskytnutí ochrany před nečinností správce daně je dle § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu situace, kdy správce daně neprovedl úkon ve lhůtě, která je při správě daní obvyklá. Ministerstvo financí vydalo ke sjednocení správní praxe v oblasti lhůt při správě daní pokyn č. MF-5. Uvedený pokyn stanoví lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvolání dle § 116 odst. 1 daňového řádu v délce 6 měsíců. Dle čl. II odst. 1 dotčeného pokynu běží lhůta pro vydání nového rozhodnutí ode dne, kdy se správci daně vrátí od příslušného soudu spisový materiál. Žalovanému se spisový materiál vrátil dne 15. 4. 2021, pokynem stanovená lhůta by uplynula teprve dne 15. 10. 2021. Nadto bylo správci daně rozsudkem č. j. 2 Afs 186/2019 - 30 uloženo doplnit odvolací řízení. Výsledek doplněného řízení žalovaný obdržel dne 8. 9. 2021.

[8] Z výše uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[9] Usnesením ze dne 22. 8. 2022, č. j. 1 Afs 280/2021 - 34, soud řízení přerušil do doby, než rozšířený senát rozhodne ve věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 95/2021. Rozšířený senát rozhodl rozsudkem ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021 - 64. Nejvyšší správní soud proto usnesením ze dne 8. 11. 2023, č. j. 1 Afs 280/2021 - 36, rozhodl, že se v řízení pokračuje, účastníky vyzval, aby se k této věci vyjádřili, a současně je poučil, že po uplynutí lhůty určené k vyjádření ve věci meritorně rozhodne. Účastníci se k věci již nevyjádřili.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Kasační stížnost je přípustná, včasná a podaná oprávněnou osobou, která je zastoupena advokátem.

[11] Kasační stížnost je **důvodná**.

[12] Stěžovatel se žalobou domáhal ochrany proti nečinnosti žalovaného. Podle § 79 odst. 1 s. ř. s.: „*Ten, kdo bezvýsledně vyčerpал prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může se žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení.*“

[13] Daňový řád v obecných ustanoveních o dozorcích a opravných prostředcích (§ 109 - § 116 daňového řádu) nestanoví lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvolání. Správce daně je však, v souladu se zásadami daňového řízení, vždy povinen postupovat bez zbytečných průtahů (§ 7 daňového řádu).

[14] Co je považováno za průtahy v daňovém řízení, specifikuje § 38 odst. 1 daňového řádu upravující ochranu před nečinností správce daně. Toto ustanovení uvádí, že „*[o]soba zúčastněná na správě daní je oprávněna dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože*
a) marně uplynula zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon,
b) neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá, nebo
c) nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí.“

[15] Za účelem sjednocení postupu správců daně a s ohledem na citované ustanovení § 38 daňového řádu vydalo Ministerstvo financí pokyn č. MF-5. Ten stanoví mimo jiné i lhůty pro vyřizování odvolání. Dle čl. I bodu 1 písm. a) pokynu lhůta „*pro vydání rozhodnutí o odvolání dle ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu s výjimkou případů uvedených v bodu 2 písm. d)*“ činí 6 měsíců.

[16] Dle čl. II bodu 2 věty první pokynu pak platí, že *běh výše uvedených lhůt je limitován podle povahy řízení prekluzivní lhůtou podle ustanovení § 148 daňového řádu, popř. lhůtou stanovenou zvláštním zákonem (např. § 44a odst. 9 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů atd.).* Právě z tohoto ustanovení stěžovatel dovozoval, že již uplynula lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání, neboť uplynula desetiletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Proto se i krajský soud následně věnoval výhradně otázce, zda již došlo k prekluzi, či nikoli. Tato otázka se tedy stala i předmětem sporu v rámci řízení o kasační stížnosti.

[17] Platí přitom, že pokyny vydávané Ministerstvem financí pro sjednocení postupu správců daně jsou závaznou správní praxí ve smyslu usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 1. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS. Rozšířený senát zde

pokračování

uvedl, že „[s]právní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán.“ Totéž plyne z rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, č. 605/2005 Sb. NSS, který se zabýval lhůtami stanovenými interním předpisem daňové správy a jejich významem pro daňové subjekty: „Není tedy pochyb, že na základě pokynu D-144 se vytvořila správní praxe, která spočívá v tom, že vytykácí řízení se uzavírají ve lhůtách a podle pravidel případného prodlužování těchto lhůt stanovených v pokynu D-144. Jestliže se takováto praxe vytvořila, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřípustná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila; prostorem pro uvážení je zde nutno rozumět i to, v jaké lhůtě správní orgán ve věci rozhodne, není-li taková lhůta právním předpisem konkrétně stanovena.“

[18] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 9. 3. 2021, č. j. 6 Afs 222/2019 - 39, dovodil, že přestože se rozsudek č. j. 2 Ans 1/2005 - 57 vztahuje k jinému pokynu (D-144) a lhůtám pro ukončování dříve (podle zákona o správě daní a poplatků) vedených vytykácích řízení, závěry v něm vyslovené stran vytváření a existence dlouhodobé a pro daňové orgány závazné správní praxe mají obecnou platnost. Současně však rozsudek č. j. 2 Ans 1/2005 - 57 upozorňuje, že lhůty plynoucí z interního pokynu a zakládající legitimní očekávání je nutné vždy aplikovat tak, aby byly současně dodrženy základní zásady daňového řízení, resp. právo na spravedlivý proces zahrnující i přiměřenou délku řízení (č. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod): „Na okraj nutno poznamenat, že i v rámci lhůt podle pokynu D-144 musí správce daně ve vytykácím řízení postupovat v každém jednotlivém případě účelně a tak, aby je skončil v přiměřené lhůtě – v řadě případů tedy i dříve než při plném vyčerpání lhůt podle pokynu D-144; vytykácí řízení nemůže svévolně přerušit a odložit jeho pokračování na pozdější dobu a jednotlivé kroky tohoto řízení musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech. Uvedená pravidla nutno považovat za základní zásady daňového řízení, které plynou zejména z § 2 odst. 1 a 2 daň. ř., jež patří v daňovém řízení k ustanovením, v nichž se promítá a na rovině jednoduchého práva konkretizuje právo na spravedlivý proces garantované zejména v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (srov. k tomu též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 – 109).“

[19] Při posuzování, zda je žalovaný nečinný, je tedy správní soud povinen primárně zkoumat, zda již uplynula lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání stanovená v pokynu č. MF-5. Tato lhůta je vymezena délkou šesti měsíců. To však neplatí, pokud již došlo k prekluzi práva stanovit daň. Pokud by totiž prekluzivní lhůta uplynula dříve než během šestiměsíční lhůty (případně prodloužené v důsledku přerušení), je lhůta pro vydání rozhodnutí ohraničena právě lhůtou prekluzivní.

[20] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že soud při rozhodování o žalobách na ochranu před nečinností v žádném případě nepředjímá „ani jakkoli nepresumuje meritorní rozhodnutí správního orgánu, neboť tato úvaha náleží pouze správním orgánům vedoucím příslušná správní řízení. Účelem řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu je obecně poskytnutí ochrany účastníku správního řízení před nečinností, avšak s důsledkem

nerozhodování ve věci samé (případně nevydání osvědčení), nikoli před jinými procesními vadami, nebo před rozhodnutími nezákonnými z hlediska hmotného práva.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č. j. 5 Ans 11/2010 - 104). Právě s ohledem na to, že zde existuje správní praxe, kterou jsou správní orgány vázány (viz citované rozsudky č. j. 2 Ans 1/2005 - 57 a č. j. 6 Afs 222/2019) a která vymezuje maximální lhůtu pro vydání rozhodnutí nejen pomocí určitého časového úseku, ale také prostřednictvím prekluzivní lhůty, nemůže od otázky prekluze odhlédnout ani soud při posuzování nečinnostní žaloby. Pokud by nebyl oprávněn posoudit, zda k prekluzi práva stanovit daň došlo, nemohl by totiž rozhodnout, zda lhůta pro vydání rozhodnutí uplynula či nikoli. Právě to je však podstatou posouzení nečinnostní žaloby. Bez závěru o tom, zda uplynula lhůta pro vydání rozhodnutí (v těchto případech zda uplynula prekluzivní lhůta), nemůže soud správnímu orgánu nařídit, aby v rámci daného správního řízení vydal rozhodnutí.

[21] Krajský soud byl tedy povinen zabývat se otázkou prekluze vyměření daně (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2023, č. j. 4 Afs 21/2023 - 24). Nejvyšší správní soud proto přistoupil k hodnocení, zda bylo posouzení této otázky zákonné.

[22] Podle § 47 odst. 2 věty druhé zákona o správě daní a poplatků, v rozhodném znění, *vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.* Pro určení počátku desetileté prekluzivní lhůty je nicméně rozhodný názor Ústavního soudu vyjádřený v nález ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, a to s ohledem na shodné znění § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a § 47 odst. 1 téhož zákona ve znění před novelou provedenou zákonem č. 304/2009 Sb. (jak potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudcích 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). Počátek běhu desetileté prekluzivní lhůty je tedy určen koncem zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, nikoliv až od konce zdaňovacího období, v němž mělo být podáno daňové přiznání. V nyní posuzované věci je proto nepochybné, že desetiletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období 2010 počala běžet dne 31. 12. 2010.

[23] Pro běh této lhůty jsou zásadní závěry rozsudku rozšířeného senátu ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021 - 64. Rozšířený senát v něm vyslovil, že na otázku, zda řízení před správním soudem zahájené již za účinnosti daňového řádu staví běh prekluzivní lhůty u těchto starších daní podle § 41 s. ř. s., včetně toho, zda staví též běh maximální lhůty desetileté, dává jednoznačnou odpověď přechodné (intertemporální) pravidlo uvedené v § 264 odst. 4 daňového řádu.

[24] Podle § 264 odst. 4 daňového řádu *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně*

pokračování

podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

[25] Rozšířený senát dále uvedl, že první věta tohoto intertemporálního pravidla vychází z koncepce tzv. nepravé retroaktivity. Na „staré“ právní vztahy se tak okamžikem účinnosti nové právní úpravy použijí nové právní normy, vznik těchto vztahů stejně jako práva z nich vzniklá před účinností nové úpravy se však řídí úpravou starou. Na lhůty pro vyměření daně, které počaly běžet podle předchozí právní úpravy a k okamžiku účinnosti nového daňového řádu (1. 1. 2011) stále běží, se proto od 1. 1. 2011 použijí pravidla o běhu a délce lhůt pro stanovení daně podle daňového řádu.

[26] Dále konstatoval, že otázku použitelnosti § 41 s. ř. s. na rozběhlé prekluzivní lhůty z doby před rokem 2011 řeší druhá věta § 264 odst. 4 daňového řádu. Toto pravidlo znamená, že § 41 s. ř. s. může stavit lhůty pro stanovení daně, jen započalo-li soudní řízení nejpozději dne 31. 12. 2010. Byla-li žaloba (nebo kasační stížnost) podána 1. 1. 2011 či později, prekluzivní lhůta se staví podle § 148 odst. 4 daňového řádu. V takovém případě stavení lhůty neprodlužuje nejdelší možnou lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu.

[27] Krajský soud následoval právní názor vyjádřený v rozsudcích Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 72/2011 - 218 a č. j. 3 Afs 36/2017 - 85. Podle rozšířeného senátu však tato dosavadní judikatura nezohledňovala pravidlo obsažené v § 264 odst. 4 daňového řádu, byla tak v rozporu s jasným zněním zákona a v podstatě odmítla zákonnou koncepci nepravé retroaktivity, jejíž ústavnost nezpochybnil ani Ústavní soud [nález ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14 (N 165/78 SbNU 469; 299/2015 Sb.)]. Dosavadní judikatura byla protiústavní, protože výkladem přetvářela zákon a upřednostňovala pravomoci státu na úkor práv daňových subjektů, neboť odnímal režim nepravé retroaktivity tam, kde to prospívalo ochraně jejich práv. Proto rozšířený senát judikaturu, ze které krajský soud vycházel, popřel. Nemůžou proto obstát právní závěry krajského soudu na ní postavené (obdobným způsobem již Nejvyšší správní soud závěry vyslovené rozšířeným senátem uplatnil v jiné stěžovatelově věci, viz rozsudek ze dne 21. 11. 2023, č. j. 2 Afs 137/2023 - 30).

[28] Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že lhůta pro stanovení daně začala plynout dne 31. 12. 2010. Ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu tato lhůta uplynula nejpozději dne 31. 12. 2020. K prekluzi práva stanovit daň tedy došlo před vydáním napadeného rozsudku. V souladu s čl. II bodu 2 věty první pokynu č. MF-5 proto v té době již uplynula lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání. Podle § 81 odst. 1 s. ř. s. přitom soud o nečinnosti žalobě rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí. Měl proto žalobě vyhovět a uložit žalovanému povinnost vydat rozhodnutí a stanovit mu k tomu přiměřenou lhůtu.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] S ohledem na výše uvedené posoudil Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako důvodnou, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm bude vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). S ohledem na znění § 81 odst. 1 s. ř. s. nicméně zohlední také to, zda žalovaný případně již

rozhodl o odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 13. 6. 2014, č. j. 1062878/14/2809-24801-609154.

[30] Krajský soud v souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s. v dalším řízení rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 29. listopadu 2023

Ivo Pospíšil
předseda senátu