



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **V. M.**, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha 5, 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 27. 4. 2023, č. j. 62 A 18/2023-27,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2023, č. j. 62 A 18/2023-27, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutími ze dne 13. 6. 2014, č. j. 1062893/14/2809-24801-609154, č. j. 1062911/14/2809-24801-609154 a č. j. 1062923/14/2809-24801-609154 (dále jen „dodatečné platební výměry“), doměřil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1., 2. a 3. čtvrtletí roku 2010 a podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu mu současně stanovil povinnost uhradit penále.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 7. 2015, č. j. 22883/15/5300-21441-711676, zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích, který ji rozsudkem ze dne 4. 1. 2018, č. j. 52 Af 31/2015–76, zamítl. Proti tomuto rozsudku brojil žalobce kasační stížností. Nejvyšší správní soud následně rozsudkem ze dne 31. 8. 2022, č. j. 1 Afs 30/2018-66 (dále jen „zrušující rozsudek“), zrušil rozsudek Krajského soudu v Hradci

Králové – pobočka v Pardubicích, ze dne 4. 1. 2018, č. j. 52 Af 31/2015-76, i rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2015, č. j. 22883/15/5300-21441-711676, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

II.

[3] V posuzované věci se žalobce žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) domáhal ochrany proti nečinnosti žalovaného v řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměrům.

[4] Nečinnost spatřoval v tom, že poté, co Nejvyšší správní soud vydal zrušující rozsudek, měl žalovaný pouze vydat rozhodnutí o zrušení dodatečných platebních výměrů a doměřovací řízení zastavit, neboť v mezidobí uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu; to však neučinil, ač se jedná o velmi jednoduchý úkon. Uvedenou nečinnost po vydání zrušujícího rozsudku vytkl žalovanému v podnětu ze dne 10. 2. 2023 adresovaném Generálnímu finančnímu ředitelství jako nadřízeném správnímu orgánu. Generální finanční ředitelství ve vyrozumění ze dne 28. 2. 2023, č. j. 17410/23/7100-50128-011654, podnět pro jeho nedůvodnost podle § 38 odst. 4 daňového řádu odložilo.

[5] Krajský soud v záhlaví specifikovaným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu zamítl.

[6] Předdeslal s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2023, č. j. 4 Afs 21/2023-24, že pokud žalobce v žalobě tvrdil, že je žalovaný nečinný, neboť doposud nevydal rozhodnutí o odvolání, ač již uplynula lhůta pro stanovení daně, nelze důvodnost žaloby posoudit, aniž by byla vypořádána žalobcova argumentace o prekluzi práva státu stanovit daň; lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání je totiž limitována lhůtou pro stanovení daně.

[7] Krajský soud se proto dále v napadeném rozsudku zabýval otázkou prekluze práva stanovit daň. Vycházel přitom z toho, že v posuzovaném případě připadl konec zdaňovacích období 1. až 3. čtvrtletí roku 2010 na dny 31. 3. 2010, 30. 6. 2010 a 30. 9. 2010, od nichž se pro každé ze zdaňovacích období počítá desetiletá objektivní lhůta pro stanovení daně. Krajský soud v napadeném rozsudku také dovodil, že si je vědom toho, že devátý senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 24. 3. 2022, č. j. 9 Afs 95/2021-40, předložil rozšířenému senátu k rozhodnutí otázku týkající se stavění objektivní prekluzivní lhůty po nabytí účinnosti daňového řádu (upozorňujíc na rozpornost judikatury kasačního soudu a ztotožňujíc se s menšinovou linií judikatury). Tato skutečnost však podle krajského soudu nebyla dostatečným důvodem k tomu, aby řízení přerušil. Ztotožnil se totiž s dosavadní převažující linií judikatury kasačního soudu a uzavřel, že v nynějším případě počala desetiletá prekluzivní lhůta běžet před účinností daňového řádu, použije se tedy ustanovení § 41 s. ř. s. a po dobu řízení před soudy tato prekluzivní lhůta pro stanovení daně neběží. Řízení o žalobě proti původnímu následně zrušenému rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2015, č. j. 22883/15/5300-21441-711676, probíhalo u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích pod sp. zn. 52 Af 31/2015 od 17. 9. 2015 do 14. 1. 2018 a následné řízení o kasační stížnosti žalobce probíhalo před Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Afs 30/2018 od 26. 1. 2018 do 6.

pokračování

9. 2022. Po tuto dobu téměř sedmi let objektivní lhůta pro stanovení daně neběžela, a tedy ani neuplynula. Žalovaný proto podle krajského soudu není nečinný, pokud dodatečné platební výměry nezrušil a řízení z tohoto důvodu nezastavil.

[8] Krajský soud nakonec v napadeném rozsudku neshledal důvodnou ani žalobní argumentaci, podle níž i kdyby neuplynula objektivní desetiletá lhůta ke stanovení daně, tak žalovaný porušuje žalobcova práva na projednání věci v přiměřené lhůtě ve smyslu čl. 36 odst. 1 ve spojení s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, neboť řízení (včetně řízení před soudy) trvá již 14 let. Nejprve vycházejí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2021, č. j. 6 Afs 222/2019-39, zdůraznil, že samotná neúměrná celková délka řízení nemusí být nutně nečinností ve smyslu § 79 s. ř. s., kterou lze odstranit příkazem soudu vydat rozhodnutí ve stanovené lhůtě. V nynější věci poukázal dále na to, že žalovaný dne 31. 8. 2022 uložil správci daně doplnit odvolací řízení a hodlá žalobce podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit se skutečnostmi, které vyplynuly z doplnění odvolacího řízení. Ani v posuzovaném případě tedy podle krajského soudu samotná skutečnost, že délka řízení činí již téměř 14 let, nepředstavuje sama o sobě důvod, pro který je žalovaný v řízení nečinný.

III.

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) nyní proti napadenému rozsudku brojí kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Stěžovatel má za to, že prekluzivní lhůta ke stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 3. čtvrtletí roku 2010 již marně uplynula, a žalovaný je proto nečinný, když doposud nevydal rozhodnutí o odvolání. Ve shodě se závěry uvedenými kasačním soudem v usnesení ze dne 24. 3. 2022, č. j. 9 Afs 95/2021-40, uvádí, že působnost § 41 s. ř. s. v daňové oblasti s účinností ode dne 1. 1. 2011 zanikla jako důsledek tzv. nepřímé novelizace provedené daňovým řádem. Stěžovatel se neztotožňuje s hodnocením krajského soudu, který označuje určitou judikaturu Nejvyššího správního soudu jako menšinou a jinou za početněji zastoupenou a vyvozuje z toho závěry. Podle stěžovatele je přesvědčivý závěr ten uvedený v citovaném usnesení č. j. 9 Afs 95/2021-40, neboť zde kasační soud porovnal oba názorové proudy zastoupené v jeho judikatuře a vysvětlil, který z nich je společensky vhodnější (správný).

[11] Stěžovatel je nadto přesvědčený o tom, že i kdyby objektivní desetiletá lhůta ke stanovení daně neuplynula, tak dochází k porušení jeho práva na projednání věci v přiměřené lhůtě, jelikož řízení v jeho věci trvá již 14 let. Žalovaný je tedy objektivně nečinný, i kdyby prokázal, že v řízení činí relevantní úkony. Krajský soud v napadeném rozsudku nesprávně vycházejí ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2021, č. j. 6 Afs 222/2019-39, dovodil, že samotná neúměrná celková délka řízení nemusí být nutně nečinností ve smyslu § 79 s. ř. s., kterou lze odstranit příkazem soudu vydat rozhodnutí ve stanovené lhůtě. Stěžovatel naopak zdůrazňuje, že z citovaného rozsudku vyplývají zcela opačné závěry. Konkrétně v odstavci 32. tohoto rozsudku soud vyslovil, že i nepřiměřená celková délka řízení může vést k porušení práva na spravedlivý proces. Podle stěžovatele se ustanovení § 79 s. ř. s. vztahuje jak na nečinnost subjektivní (správní orgán

nečiní úkony či činí úkony, které nesměřují k cíli řízení), tak na nečinnost objektivní (nepřiměřená celková doba řízení), neboť oba tyto typy nečinnosti porušují právo jednotlivce garantované čl. 38 odst. 2 Listiny a musí proti nim existovat obrana ve smyslu čl. 36 Listiny. Na podporu svých závěrů stěžovatel poukazuje na závěry nálezů Ústavního soudu ze dne 24. 8. 2021, sp. zn. IV. ÚS 3523/20, a ze dne 22. 2. 2022, sp. zn. IV. ÚS 2404/21. Krajský soud tedy podle stěžovatele pochybil, odmítl-li posoudit, zda je přiměřená celková délka daňového řízení, a tudíž zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti.

IV.

[12] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Ve vyjádření ke kasační stížnosti předesílá, že u Nejvyššího správního soudu probíhá řízení vedené pod sp. zn. 9 Afs 95/2021, v němž je řešena totožná otázka, jako v nyní souzené věci, a to, zda soudní řízení zahájené až za účinnosti daňového řádu má vliv na stavění objektivní lhůty pro stanovení daně, jejíž běh započal před účinností daňového řádu, a to podle § 41 s. ř. s., či nikoliv. Navrhuje proto přerušit nynější řízení a vyčkat na rozhodnutí ve věci sp. zn. 9 Afs 95/2021.

[13] Žalovaný má ve shodě s krajským soudem za to, že lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 3. čtvrtletí roku 2010 počaly v nynějším případě běžet ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, a to od 31. 3. 2010, 30. 6. 2010 a 30. 9. 2010. Krajskému soudu přisvědčuje rovněž v tom, že relevantní pro posouzení toho, zda se aplikuje § 41 s. ř. s., či nikoliv, tedy zda dochází ke stavění desetileté objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně, je pouze skutečnost, kdy započala tato objektivní desetiletá lhůta běžet, zda před účinností daňového řádu (jako tomu bylo v nynější věci), nebo v době účinnosti daňového řádu. K témuž závěru přitom dospěl již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017-85. Podle žalovaného tedy platí, že v souladu s § 41 s. ř. s. po dobu řízení před soudem neběží desetiletá objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně, která započala běžet před účinností daňového řádu, přičemž není relevantní, zda řízení před soudem bylo zahájeno před nebo za účinnosti daňového řádu. Ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu se zde neaplikuje. Žalovaný na podporu svých tvrzení odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018-48, ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, a ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021-21.

[14] Poukazuje-li stěžovatel na závěry usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 95/2021-40, tak se podle žalovaného jedná o ojedinělý názor kasačního soudu; ostatní senáty tento názor nesdílely a dovodily v návaznosti na přechodná ustanovení daňového řádu aplikaci ustanovení § 41 s. ř. s. v závislosti na počátku běhu lhůty pro stanovení daně. Žalovaný zdůrazňuje, že z převažující judikatury Nejvyššího správního soudu lze pro nynější případ dovodit aplikaci § 41 s. ř. s. a neaplikaci § 148 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný rovněž přisvědčuje krajskému soudu, který v napadeném rozsudku neshledal důvod vycházet z usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 95/2021-40. S ohledem na uvedenou argumentaci má tedy žalovaný ve shodě s krajským soudem za to, že v nynějším případě objektivní lhůta ke stanovení daně ještě neuplynula, bude tomu tak až v roce 2027, a tudíž nebylo na místě, aby žalovaný rušil dodatečně

pokračování

platební výměry a zastavil řízení o stanovení daně; nebyl proto rovněž v tomto ohledu nečinný, jak namítá stěžovatel.

[15] Žalovaný považuje za správný také závěr krajského soudu, že není nečinný z důvodu celkové délky řízení, která přesahuje 13 let. Žalovaný zdůrazňuje, že on i správce daně vždy činili kroky směřující k meritornímu rozhodnutí ve věci, avšak ve věci již proběhla celá řada soudních řízení v délce téměř 7 let. Podle žalovaného přitom nelze jeho nečinnost vyslovit jen na základě celkové doby řízení. Žalovaný dále nepřisvědčuje tomu, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2021, č. j. 6 Afs 222/2019-39, lze dovodit, že dlouhá délka řízení bez dalšího znamená nečinnost správního orgánu, jak dovozuje v kasační stížnosti stěžovatel; záleží totiž na skutkových okolnostech. Žalovaný rovněž ke stěžovatelem poukazovaným nálezům Ústavního soudu poznamenává, že z nich nevyplývá právní názor zastávaný v kasační stížnosti stěžovatelem, a tedy, že dlouhá doba řízení automaticky znamená porušení práva na spravedlivý proces či nečinnost správního orgánu.

[16] Žalovaný tedy neshledává důvodnou ani kasační argumentaci, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný z důvodu neposouzení celkové délky řízení. Z odstavců 19 a 20 napadeného rozsudku je podle žalovaného zřejmé, že krajský soud nepovažuje žalovaného za nečinného jen na základě celkové doby řízení. Krajský soud sice explicitně neuvedl, že celková délka řízení v nynější věci neznamená nečinnost žalovaného, ale implicitně je takový závěr z napadeného rozsudku zjevný.

[17] Žalovaný nakonec zdůrazňuje, že v řízení průběžně činí další úkony; vydal výzvu k poskytnutí údajů a vydání listin a výzvu k seznámení se zjištěnými skutečnostmi spolu s výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení.

V.

[18] Stěžovatel ve své replice k vyjádření žalovaného poukazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2023, č. j. 2 Afs 137/2023-30, které potvrzují jeho kasační argumentaci, v níž namítá uplynutí lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 3. čtvrtletí roku 2010.

VI.

[19] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost je důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud se především zabýval argumentací podřaditelnou pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., kterou stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost je totiž natolik závažnou vadou rozhodnutí soudu, že by se jí Nejvyšší správní soud zabýval i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[22] Stěžovatel konkrétně krajskému soudu vytýká, že v napadeném rozsudku odmítl posoudit, zda je přiměřená celková délka řízení o stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 3. čtvrtletí 2010.

[23] Nejvyšší správní soud předně připomíná, že nepřezkoumatelnost rozsudku není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadený rozsudek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24).

[24] Problematika nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí je v judikatuře Nejvyššího správního soudu bohatě zastoupena (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, nebo ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64). Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námítky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě, proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž v případě, kdy soud opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek, nebo pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje pasáže citované z jiného rozhodnutí, které se však týkalo skutkově i právně odlišné věci, aniž by soud rozvedl způsob aplikace závěrů vyslovených v takovém rozhodnutí na posuzovaný případ.

[25] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek právě uvedeným kritériím přezkoumatelnosti vyhovuje. Krajský soud v něm výstižně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení a vypořádal se se všemi uplatněnými žalobními námítkami, týkajícími se jednak marného uplynutí lhůty pro vyměření daně a související subjektivní nečinností žalovaného a jednak porušení stěžovatelova práva na projednání věci v přiměřené lhůtě a související objektivní nečinností žalovaného, a dostatečně své závěry odůvodnil. Druhým z předestřených žalobních okruhů se krajský soud zabýval v odstavcích 19. a 20. napadeného rozsudku. Z podaného odůvodnění je přitom zřejmé, že krajský soud nesouhlasí s argumentací stěžovatele, že již samotná délka řízení činící téměř 14 let je sama o sobě (aniž by byl učiněn závěr o uplynutí objektivní lhůty ke stanovení daně) důvodem, pro který lze shledat žalovaného v daňovém řízení nečinným, přičemž poukázal na to, že žalovaný uložil správci daně doplnit odvolací řízení a hodlá žalobce podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit se skutečnostmi, které vyplynuly z doplnění odvolacího řízení.

[26] Namítanou vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů ve smyslu předestřených judikатурních závěrů tudíž napadený rozsudek netrpí. Nesouhlas stěžovatele s rozsahem a způsobem odůvodnění podaného krajským soudem nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů nezpůsobuje (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, nebo ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163). Nejvyšší správní soud nezjistil ani to, že by byl napadený rozsudek

pokračování

nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost nebo, že by zde byla jiná vada řízení před krajským soudem s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto není naplněn.

[27] Nejvyšší správní soud se proto věnoval zbývající stěžovatelově argumentaci uplatněné s poukazem na kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V ní stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že kvůli tomu, že v nynějším případě počala desetiletá prekluzivní lhůta ke stanovení daně běžet před účinností daňového řádu, se vychází z § 41 s. ř. s., tudíž po dobu řízení před soudem prekluzivní lhůta pro stanovení daně neběží, a proto desetiletá objektivní lhůta doposud neuplynula (stane se tak až v roce 2027) a žalovaný není nečinný, nezrušil-li dodatečné platební výměry a řízení nezastavil. Stěžovatel má naopak za to, že prekluzivní lhůta ke stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 3. čtvrtletí roku 2010 již marně uplynula podle § 148 odst. 5 daňového řádu a žalovaný je proto nečinný, když doposud nevydal rozhodnutí o odvolání. Stěžovatel zdůrazňuje, že působnost § 41 s. ř. s. v daňové oblasti s účinností ode dne 1. 1. 2011 zanikla jako důsledek tzv. nepřímé novelizace provedené daňovým řádem.

[28] Nejvyšší správní soud předesílá, že v řízení není sporné, že jeho předmětem je stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 3. čtvrtletí roku 2010, že lhůty ke stanovení daně ve vztahu ke všem posuzovaným zdaňovacím obdobím (počítané od posledního dne příslušného zdaňovacího období) počaly plynout ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, tedy před účinností daňového řádu, a že již první žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2015, č. j. 22883/15/5300-21441-711676, podal stěžovatel po nabytí účinnosti daňového řádu (po 1. 1. 2011).

[29] Krajský soud v napadeném rozsudku správně poukázal na to, že ve výše předestřené otázce nepanovala napříč senáty Nejvyššího správního soudu jednota a že se jí bude zabývat rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. 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.

[30] V mezidobí však rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rozhodl o této právní otázce rozsudkem ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, a přiklonil se k opačnému názoru. Vyslovil, že daňový řád účinný od 1. 1. 2011 obsahuje zvláštní samostatnou a ucelenou úpravu běhu lhůt včetně jejich stavení (*lex specialis*) v § 148 vylučující použití § 41 s. ř. s. V oblasti daňové se tak stal § 41 s. ř. s. obsoletní, nepoužitelný. Z § 148 daňového řádu dále vyplývá, že i v případech, kdy se lhůta staví (podle odstavce 4), platí, že lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1 (§ 148 odst. 5 daňového řádu). Výjimkou pro překročení této nejdelší objektivní lhůty 10 let jsou jen případy stanovené v odstavcích následujících po odstavci pátém (§ 148 odst. 6 a 7 daňového řádu). Právě uvedené však ani do rozhodnutí rozšířeného senátu nebylo sporné; sporným byla otázka, jaký je poměr nové a úplné úpravy běhu lhůt pro stanovení daně podle daňového řádu k daňovým povinnostem, u kterých počala lhůta běžet ještě před 1. 1. 2011 podle zákona o správě daní a poplatků (tak jako tomu bylo v nynějším případě), konkrétně 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, že staví též běh maximální lhůty desetileté.

[31] Rozšířený senát v citovaném rozsudku dovedl, že použitelnost § 41 s. ř. s. na rozběhlé prekluzivní lhůty z doby před rokem 2011 řeší druhá věta intertemporálního pravidla obsaženého v § 264 odst. 4 daňového řádu. Podle něj mimo jiné platí, že byla-li žaloba (nebo kasační stížnost) podána před 1. 1. 2011, uplatní se ještě úprava § 41 s. ř. s. (ve spojení s § 47 zákona o správě daní a poplatků) a po celou dobu řízení o této žalobě (nebo o kasační stížnosti) se prekluzivní lhůta staví a tomu odpovídající doba se nepočítá do maximální desetileté lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu. A naopak, byla-li žaloba (nebo kasační stížnost) podána 1. 1. 2011 či později, prekluzivní lhůta se nestaví podle § 41 s. ř. s., ale podle § 148 odst. 4 daňového řádu. V takovém případě však stavení lhůty neprodlužuje nejdelsí možnou lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu.

[32] Vycházejí z právě citovaného odůvodnění rozsudku č. j. 9 Afs 95/2021-64 Nejvyšší správní soud připomíná, že v nynější věci stěžovatel podal již první žalobu až za účinnosti daňového řádu. Během soudních řízení zahájených za účinnosti daňového řádu tedy sice lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběžela; toto stavení však nemělo vliv na uplynutí nejdelsí možné lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu.

[33] Lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období 1. až 3. čtvrtletí roku 2010 tedy začaly plynout od 31. 3. 2010, 30. 6. 2010 a od 30. 9. 2010 a ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu uplynuly ve dnech 31. 3. 2020, 30. 6. 2020 a 30. 9. 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 uvedených maximálně možných lhůt žádným způsobem ovlivnit. Lze proto uzavřít, že právo státu stanovit stěžovateli daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 3. čtvrtletí roku 2010 prekludovalo. Z tohoto důvodu byl žalovaný ohledně vydání rozhodnutí o odvolání stěžovatele ke dni rozhodování krajského soudu (dne 27. 4. 2023) nečinný (k tomu srov. také např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2023, č. j. 2 Afs 137/2023-30). Krajský soud tedy ve světle závěrů citovaného rozsudku č. j. 9 Afs 95/2021-64 posoudil předešlou spornou otázku nesprávně.

[34] Nejvyšší správní soud tudíž shledal naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

VII.

[35] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 části věty první před středníkem s. ř. s. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[36] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

pokračování

4 Afs 169/2023-43

V Brně dne 21. prosince 2023

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu