



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **INTEGRALICA a.s.**, se sídlem Pražská 169/69, Mladá Boleslav, zastoupena Mgr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Na Pankráci 1685/17, Praha 4, o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 13. 1. 2023, čj. 51 Af 14/2022-34,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci se Nejvyšší správní soud zabývá tím, zda se lze nečinností žalobou domáhat toho, aby správce daně vydal rozhodnutí o daňové povinnosti daňového subjektu za situace, kdy ještě není ukončena daňová kontrola.

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

[2] Žalobkyně podala ke Krajskému soudu v Praze žalobu na ochranu proti nečinnosti žalovaného. Ta měla spočívat v tom, že žalovaný dosud nevydal rozhodnutí ohledně daňové povinnosti žalobkyně ve vztahu k DPH za zdaňovací období listopad 2021.

[3] Krajský soud žalobu zamítl. Úvodem poznamenal, že žaloba je přípustná. NSS v rozsudku ze dne 5. 2. 2015, čj. 9 Afs 279/2014-29, č. 3199/2015 Sb. NSS, *Easy Working*, dovodil, že se lze nečinností žalobou domáhat vydání platebního výměru. Žalobkyně vyčerpala podnět proti nečinnosti podle § 38 daňového řádu.

[4] Z rozsudku ve věci *Easy Working* však rovněž plyne, že nečinností žaloba nemůže být důvodná do doby, než je ukončena daňová kontrola. Musí tedy prvně dojít k projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole. Teprve za situace, kdy je tento krok učiněn, avšak žalovaný je přesto nečinný a nepřistoupí k vydání rozhodnutí o daňové povinnosti žalobkyně, může být nečinností žaloba požadující jeho vydání úspěšná. V řešené věci ještě k projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole nedošlo, takže zatím žalovaný nemá povinnost platební výměr vydat.

[5] Dále soud doplnil, že se žalovaný nemůže své povinnosti vydat rozhodnutí vyhýbat tím, že by případně neúměrně prodlužoval daňovou kontrolu. Proti takovému postupu by bylo možné se bránit zásahovou žalobou. V této věci přitom nejde o situaci, kdy by bylo na místě žalobkyni poučit o tom, že nezvolila správný žalobní typ. Zvolený žalobní typ odpovídá tvrzením a petitu žaloby; nakonec žaloba byla přípustná. Nadto je žalobkyně právně zastoupena, citovaná judikatura není nijak nová (a upozornil na ni i žalovaný ve svém vyjádření) a žalobkyně nepřichází o možnost soudní ochrany. Pokud bude mít za to, že je žalovaný nečinný i při provádění samotné daňové kontroly, může se bránit zásahovou žalobou. Pokud pak žalovaný sice daňovou kontrolu ukončí, ale rozhodnutí přesto nevydá, může se žalobkyně bránit novou nečinností žalobou.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost s odkazem na důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatelka úvodem zdůrazňuje, že nikdy nenamítala, že by docházelo k průtahům v rámci daňové kontroly; namítaná nečinnost spočívá v tom, že žalovaný nerozhodl, přestože má shromážděné potřebné podklady. Co se týče rozsudku NSS ve věci *Easy Working*, tak ten byl překonán další judikaturou. Konkrétně rozsudkem NSS z 3. 3. 2022, čj. 9 Afs 68/2021-70, ve věci *SOCIAL MEDIA & ADVERTISING 4 YOU*, který v odst. 39 cituje z rozsudku NSS ze dne 20. 9. 2012, čj. 7 Afs 20/2012-41. Tam NSS uvedl, že pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole neznamená kontumační vítězství daňového subjektu, ale je třeba tuto vadu odstranit. Rozsudek ve věci *SOCIAL MEDIA & ADVERTISING 4 YOU* odkazuje i na rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2017, čj. 1 Afs 362/2016-36, v němž NSS uvedl, že procesní vada při seznámení se daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole mohla být odstraněna v odvolacím řízení. Vzhledem k tomu, že se daňový subjekt mohl proti zjištěnému skutkovému stavu efektivně bránit, nemělo procesní pochybení při seznamování se se zprávou o daňové kontrole vliv na zákonnost rozhodnutí. Stěžovatelka tato rozhodnutí shrnuje tak, že neprojednání zprávy o kontrole je sice procesní vadou, ale jedná se o vadu odstranitelnou v dalším řízení. Pokud proto krajský soud žalobu zamítl s odůvodněním, že je třeba předně ukončit daňovou kontrolu a seznámit stěžovatelku s jejím výsledkem, posoudil věc v rozporu s judikaturou NSS.

pokračování

[8] Dále stěžovatelka argumentuje, že ve věci byly shromážděny veškeré potřebné podklady pro vydání rozhodnutí s ohledem na § 7 odst. 1 a § 38 daňového řádu. Z uvedených ustanovení plyne, že by správce daně měl rozhodnout bezodkladně poté, co shromáždí podklady. Pokud nějaký podklad chybí, je dle § 38 odst. 4 daňového řádu nutné uvést, o jaký podklad se jedná. V této věci krajský soud vůbec neposuzoval, zda byly shromážděny veškeré potřebné podklady. Tomuto posouzení se vyhnul odkazem na nutnost ukončit daňovou kontrolu. S tím stěžovatelka nesouhlasí, jelikož (jak již uvedla) ukončení daňové kontroly není nutnou podmínkou pro vydání rozhodnutí. Nakonec zpráva o daňové kontrole je jen jedním z důkazních prostředků. Krajský soud tak upřednostnil potřebu zajištění jednoho z důkazních prostředků před naplněním smyslu a cíle daňového řízení. To platí tím spíše, že stěžovatelka nikdy nenamítala průtahy při daňové kontrole.

[9] Žalovaný s argumentací stěžovatelky nesouhlasí. Ve stěžovatelkou odkazované judikatuře je řešena jiná otázka – zda a případně jak závažnou vadou je ukončení nalézacího řízení, aniž by došlo k řádnému ukončení daňové kontroly. V nyní řešené věci jde však o nečinnost, nikoliv o způsob ukončení daňové kontroly a jeho vliv na práva daňového subjektu. Stěžovatelka tedy judikaturu dezinterpretuje. Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že se měl krajský soud zabývat argumentací ohledně běhu a existence lhůt, podání správce daně, obsahu spisu a v něm založených dokumentů. Tím by se mělo smysl zabývat, pokud by se stěžovatelka domáhala ukončení daňové kontroly.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů; neshledal přitom vady, k nimž přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Kasační stížnost obsahuje dvě kasační námitky, které spolu souvisí. V první námitce stěžovatelka tvrdí, že vzhledem k tomu, že případné pochybení při projednávání zprávy o daňové kontrole je odstranitelnou vadou, není třeba ukončit daňovou kontrolu před rozhodnutím ve věci. Soud by tedy měl uložit žalovanému rozhodnout ve věci bez toho, aby byla ukončena daňová kontrola. Ve druhé námitce stěžovatelka (v návaznosti na námitku první) krajskému soudu vytýká, že se nezabýval tím, zda již žalovaný shromáždil dostatečné podklady pro vydání rozhodnutí. Soud odkázal na to, že není ukončena daňová kontrola; tento důvod však dle stěžovatelky neobstojí. Soud se proto měl zabývat tím, zda je možné ve věci rozhodnout.

[13] Co se týče první námitky, spojuje stěžovatelka dvě různé otázky. První otázkou je, zda může soud na základě nečinnosti žaloby nařídit správci daně, aby ve věci rozhodl bez toho, aby byla ukončena daňová kontrola. Tuto otázku řeší rozsudek ve věci *Easy Working* jednoznačně tak, že to možné není. Druhá otázka je (tentokrát již bez souvislosti s nečinností žalobou), zda lze procesní pochybení spočívající v tom, že s daňovým subjektem nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole, odstranit později v řízení. Tuto otázku řeší rozsudek ve věci *SOCIAL MEDIA & ADVERTISING 4 YOU* a v něm odkazovaná judikatura (v řízení o žalobě proti rozhodnutí). Tato rozhodnutí dochází k tomu, že obecně vzato lze zmíněnou vadu odstranit i v odvolacím řízení. Stěžovatelka tyto

dvě otázky spojuje. Tvrdí, že vzhledem k tomu, že zprávu o daňové kontrole lze projednat i v odvolacím řízení, mělo by být žalovanému uloženo, aby rozhodl bez toho, aby ukončil daňovou kontrolu. Tato argumentace však neobstojí. Soud nemůže správnímu orgánu uložit, aby své řízení zatížil procesní vadou – byť by se jednalo o vadu odstranitelnou. Pokud nejsou splněny podmínky pro vydání rozhodnutí – a ukončení daňové kontroly je podmínkou pro vydání rozhodnutí – je nečinnostní žaloba nedůvodná. Žalovaný vydat rozhodnutí nemůže. Není totiž ukončena daňová kontrola. To, že pokud by tak učinil, jednalo by se o vadu, kterou by potenciálně bylo možné ještě později odstranit, na věci nic nemění. Žalovaný nemá postupovat protiprávně. A rozhodně ho nemůže do protiprávního postupu nutit soud. Nelze proto žalovanému uložit, aby vydal rozhodnutí za situace, kdy ještě nebylo ukončena probíhající daňová kontrola. Jinou otázkou je, zda nemůže v rámci probíhající daňové kontroly docházet k průtahům. Tyto průtahy by bylo možné řešit zásahovou žalobou (viz opět rozsudek ve věci *Easy Working*). Nicméně vzhledem k tomu, že stěžovatelka v kasační stížnosti několikrát opakuje, že nenamítala a nenamítá, že by v daňové kontrole docházelo k průtahům, není na místě se touto otázkou v daném řízení zabývat.

[14] S ohledem na výsledek vypořádání první kasační námitky nemůže obstát ani námitka druhá. Stěžovatelka v ní krajskému soudu vytýká, že neřešil, zda žalovaný již shromáždil veškeré podklady pro vydání rozhodnutí, nezabýval se průběhem daňového řízení, obsahem jednotlivých přípisů a tak podobně. Soud však nic takového řešit nemusel a ani nemohl. Musel řešit jen to, zda jsou splněny podmínky pro vydání rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že jednou z těchto podmínek je (za dané situace) ukončení daňové kontroly, přičemž je nesporné, že tato ukončena nebyla, není třeba nic dalšího řešit. Podmínky pro vydání rozhodnutí splněny nejsou, a žalovaný proto z hlediska důvodnosti nečinnostní žaloby není nečinný. Ani druhá námitka tak neobstojí.

[15] Napadený rozsudek tedy správně uzavřel, že žalovaný zatím nemá povinnost vydat rozhodnutí. Aby mohl rozhodnutí vydat, musí být předně předepsaným způsobem ukončena daňová kontrola. Dokud se tak nestane, nemůže být nečinnostní žaloby důvodná, a krajský soud ji proto správně zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Kasační stížnost není důvodná, a Nejvyšší správní soud ji proto dle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[17] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

8 Afs 20/2023-33

Milan Podhrázký
předseda senátu