



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Karla Šimky a soudkyň Sylvy Šiškeové a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **DVOŘÁK TRUCK-SERVIS s. r. o.**, se sídlem Karlov 1119, Velké Meziříčí, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 12. 2021, č. j. 76856/21/7100-40110-102076, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 10. 2023, č. j. 29 Af 16/2022-40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Tato věc se týká rozhodnutí o nařízení přezkoumání platebního výměru podle § 121 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Odvolací finanční ředitelství nařídilo přezkoumání konkludentního platebního výměru, jímž Finanční úřad pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. Žalovaný nyní napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Brně, který žalobu zamítl. Podle soudu bylo možné nařídít přezkoumání rozhodnutí, neboť k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně nedošlo a byly splněny zákonné podmínky

pro tento postup. Možná nezákonnost odůvodňující nařízení přezkoumání rozhodnutí spočívala v tom, že správce daně nemohl vyměřit daň konkludentně podle § 140 odst. 1 daňového řádu, pokud ohledně téhož zdaňovacího období probíhala daňová kontrola.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) v kasační stížnosti namítla, že pokud soud přezkoumává zákonnost stanovení daně, nelze nařídít přezkoumání rozhodnutí podle § 121 daňového řádu. Možný je pak pouze postup podle § 124 daňového řádu ve spojení s § 62 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Pokud soud přezkoumává rozhodnutí o jedné dani, přezkoumává všechna rozhodnutí, která se k ní vztahují, což plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 290/2022-21. To znamená, že součástí soudem přezkoumávaného platebního výměru je i konkludentní platební výměr podle § 140 odst. 1 daňového řádu. Ke všem rozhodnutím stanovujícím jednu daň se tak uplatní speciální právní úprava § 62 s. ř. s. ve spojení s § 124 daňového řádu, jež vylučuje přezkumné řízení.

[4] Závěr krajského soudu, podle něhož lze nařídít přezkoumání jakéhokoli rozhodnutí bez ohledu na to, zda se oznamuje, podle stěžovatelky odporuje daňovému řádu. Konkludentní platební výměr ze dne 11. 7. 2017 byl vydán po zahájení daňové kontroly a uplatnila se tak výlučka podle § 140 odst. 1 daňového řádu. Nebylo tedy možné platební výměr oznámit fikcí; správce daně byl povinen jej stěžovatelce doručit, což se ale nestalo. Nelze jej tak považovat za platební výměr ve smyslu § 101 odst. 2 daňového řádu a není splněna podmínka podle § 121 odst. 1 daňového řádu. Přezkum lze nařídít pouze vůči rozhodnutím, která byla vydána.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[7] Finanční úřad pro Pardubický kraj zahájil dne 14. 3. 2017 u stěžovatelky daňovou kontrolu. Jejím předmětem byla mj. daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. Tato daň nebyla v době zahájení daňové kontroly ještě vyměřena. Stěžovatelka v průběhu daňové kontroly podala řádné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2016, na jehož základě jí správce daně dne 11. 7. 2017 konkludentně vyměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 349 410 Kč.

[8] Dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 1. 2019 správce daně stěžovatelce doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 694 925 Kč a uložil jí penále ve výši 138 985 Kč. NSS je z úřední činnosti známo, že stěžovatelčino odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Odvolací finanční ředitelství zamítlo a dodatečný platební výměr potvrdilo. Proti rozhodnutí o odvolání se stěžovatelka bránila u krajského soudu, který žalobu odmítl usnesením ze dne 30. 6. 2022, č. j. 29 Af 64/2020-115. NSS rozsudkem ze dne 22. 3. 2023, č. j. 5 Afs 211/2022-29, zrušil toto usnesení krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

pokračování

[9] Odvolací finanční ředitelství poté, co se zabývalo odvoláním stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru, dospělo k závěru, že je dán důvod pro nařízení přezkoumání konkludentního platebního výměru ze dne 11. 7. 2017. Dne 4. 6. 2021 podalo podle § 121 daňového řádu podnět správci daně. Dne 23. 6. 2021 postoupil správce daně Odvolacímu finančnímu ředitelství stanovisko navrhuující nařízení přezkoumání platebního výměru. Dne 11. 8. 2021 nařídilo Odvolací finanční ředitelství přezkoumání platebního výměru ze dne 11. 7. 2017. Po předběžném posouzení dospělo k závěru, že platební výměr je v rozporu s právními předpisy. Zahájení daňové kontroly vylučovalo v případě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 možnost jejího konkludentního vyměření podle § 140 odst. 1 daňového řádu. K vyměření daně mělo dojít až na základě řádného daňového tvrzení a zároveň výsledku daňové kontroly. Žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení. Žalobu proti tomuto rozhodnutí zamítl krajský soud nyní napadeným rozsudkem.

[10] Podle § 121 odst. 1 daňového řádu *správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřiblíží. Podle odst. 2 v rozsahu, ve kterém bylo rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumáno ve správním soudnictví, nelze nařídít přezkoumání rozhodnutí.*

[11] Podle § 124 daňového řádu, *domáhá-li se navrhovatel ve správním soudnictví zrušení rozhodnutí vydaného správcem daně, může jej správce daně uspokojit změnou nebo zrušením tohoto rozhodnutí v přezkumném řízení.*

[12] Podle § 62 odst. 1 s. ř. s. *dokud soud nerozhodl, může odpůrce vydat nové rozhodnutí nebo opatření, popřípadě provést jiný úkon, jimiž navrhovatele uspokojí, nezasáhne-li tímto postupem práva nebo povinnosti třetích osob. Svůj záměr navrhovatele uspokojit sdělí správní orgán soudu a vyžádá si správní spisy, pokud je již soudu předložil.*

[13] Podle § 101 odst. 2 daňového řádu je *rozhodnutí vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení; rozhodnutí, které se nedoručuje, je vydané okamžikem, kdy bylo podepsáno úřední osobou.*

[14] Podle § 140 odst. 1 daňového řádu, *neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola. Platební výměr správce daně založí do spisu.*

[15] Přezkoumání rozhodnutí podle § 121 daňového řádu nařídí instančně vyšší správce daně, dojde-li po předběžném posouzení věci k závěru, že bylo vydáno v rozporu s právními předpisy. V souladu s § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu lze přezkoumání nařídít, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Stěžovatelka v kasační stížnosti činí sporným splnění podmínek podle § 121 odst. 1 daňového řádu, a to s ohledem na probíhající soudní řízení o téže dani a také proto, že jí platební výměr ze dne 11. 7. 2017 nebyl doručen.

[16] Stěžovatelkou namítaný postup podle § 62 s. ř. s. umožňuje správnímu orgánu zjednat nápravu v průběhu řízení před soudem a vydat nové rozhodnutí, opatření, případně provést jiný úkon, kterým dojde k uspokojení navrhovatele. Na základě prohlášení navrhovatele pak soud řízení zastaví. Postup správce daně upravuje § 124 daňového řádu, jehož odst. 1 dává správci daně možnost zrušit či změnit rozhodnutí, jehož zrušení se navrhovatel domáhá ve správním soudnictví. Takové rozhodnutí nabývá právních účinků s nabytím právní moci rozhodnutí soudu o zastavení řízení o žalobě (rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2021, č. j. 6 Afs 42/2020-32, č. 4287/2022 Sb. NSS).

[17] Z hlediska správního stanovení daně tvoří dílčí řízení (vyměřovací a doměřovací) jeden celek; je třeba vycházet především z toho, že správce daně stanoví daň za jedno zdaňovací období. Nic na tom nemění, je-li daň stanovena v součtu několika platebními výměry (resp. platebním a několika dodatečnými platebními výměry, srov. rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, č. 3646/2017 Sb. NSS). Stěžovatelce lze přisvědčit, že platební výměr a dodatečný platební výměr jsou rozhodnutími o jedné dani, avšak každý z nich lze samostatně přezkoumat soudem. Později vydaný dodatečný platební výměr formálně neruší předchozí platební výměry ani původně stanovenou daň, resp. nestanoví novou daňovou povinnost. Pouze mění (v součtu) výši daně, tedy stanoví její konečnou výši (rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2020, č. j. 1 Afs 101/2019-75). Stěžovatelka pomíjí, že podle § 121 odst. 2 daňového řádu nelze nařídit přezkoumání rozhodnutí v tom rozsahu, v jakém bylo přezkoumáno ve správním soudnictví. Ani případné zrušení dodatečného platebního výměru v řízení před soudem nebude mít vliv na existenci platebního výměru ze dne 11. 7. 2017.

[18] NSS proto souhlasí se závěrem krajského soudu, že soudní přezkum dodatečného platebního výměru nemá vliv na soudní přezkum rozhodnutí o nařízení přezkoumání platebního výměru. Nadto postup podle § 62 s. ř. s., resp. § 124 daňového řádu, je sice v soudním řízení možný, ale není právně vynutitelný. Tato stěžovatelčina námitka tedy není důvodná.

[19] Na tomto závěru nic nemění stěžovatelčina argumentace již citovaným rozsudkem č. j. 5 Afs 290/2022-21. Kasační soud v něm upozornil, že odvolací orgán sice přezkoumává napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání, avšak tento rozsah nelze rozšiřovat mimo důvody napadeného rozhodnutí. Dále uvedl, že „*v projednávané věci tvoří jeden celek dodatečné platební výměry, původní rozhodnutí OFŘ, nové rozhodnutí OFŘ i rozhodnutí žalovaného o odvolání*“. Dodatečné platební výměry byly předmětem tamního přezkumu. Původní rozhodnutí o odvolání bylo nahrazeno z části novým rozhodnutím a stěžovatelka pak měla možnost se proti novému rozhodnutí bránit a její věci se tak zabývaly dvě instance. Je tedy logické, že všechna zmíněná rozhodnutí tvoří jeden celek. Předmětem přezkumu pak ale bylo pouze nové rozhodnutí. Tamní stěžovatelka se mohla domáhat přezkumu pouze v části, která byla po přezkumu změněna. Citovaný rozsudek tak není v rozporu s nynějšími závěry krajského soudu ani NSS.

[20] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle něhož lze přezkoumat jakékoli rozhodnutí bez ohledu na to, zda bylo oznámeno, či nikoli. Z § 101 odst. 2 daňového řádu dovozuje, že platební výměr ze dne 11. 7. 2017 nelze považovat

pokračování

za platební výměr, a proto nelze použít § 121 daňového řádu, který se týká pouze vydaných rozhodnutí.

[21] Ani tato námitka není podle NSS důvodná. Je sice pravdou, že s ohledem na zahájení daňové kontroly měl být v souladu s § 140 odst. 1 daňového řádu platební výměr stěžovatelce oznámen. Podstatné však je, že se jednalo o konkludentní platební výměr vydaný pouze na základě řádného daňové tvrzení. Tento konkludentní platební výměr tedy byl vydán jako platební výměr, který se ve smyslu § 140 odst. 1 věty první, části věty před středníkem daňového řádu nedoručuje, tedy *okamžikem, kdy bylo podepsáno úřední osobou* (§ 101 odst. 2, část věty za středníkem daňového řádu). Takto tedy vznikl a existuje jako rozhodnutí správního orgánu, které může být předmětem dalšího zkoumání jeho zákonnosti, včetně přezkumu podle daňového řádu. To, že byl nejspíše vydán nezákonně (v rozporu s § 140 odst. 1 větou první, částí věty za středníkem daňového řádu; z ní plyne, že správce daně musí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola) na jeho existenci a závaznosti nic nemění.

[22] Pro úplnost NSS ve shodě s krajským soudem podotýká, že ve znění §140 odst. 1 daňového řádu účinném v rozhodné době nebyla výslovně uvedena daňová kontrola, nýbrž pouze postup k odstranění pochybností. Avšak i toto znění zákona bylo vykládáno tak, že výjimku z možnosti konkludentního vyměření daně je analogicky třeba vztáhnout i na daňovou kontrolu zahájenou před vyměření daně (viz například Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv. *Daňový řád. Komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 514, nebo důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony). Pokud přitom v rozhodnou dobu probíhala za dotčené zdaňovací období daňová kontrola, měl správce daně vyčkat jejího výsledku a teprve poté měl vyměřit daň. Až tímto způsobem by mohlo dojít k naplnění cíle správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daně. Stěžovatelka svou argumentací *de facto* sama připouští možnou nezákonnost platebního výměru, neboť tvrdí, že konkludentní platební výměr neměl být v průběhu daňové kontroly vydán.

[23] Podle NSS mohly daňové orgány po předběžném posouzení věci dospět k závěru, že při vydání konkludentního platebního výměru nebyl dodržen zákonný postup, a proto bylo namístež nařídit jeho přezkum. Stěžovatelčin závěr, že konkludentní platební výměr, který se podle § 140 odst. 1 daňového řádu pouze založí do spisu, nemůže být předmětem přezkumu podle § 121 daňového řádu, není přílehlavý. I konkludentní platební výměr může být nezákonný (rozsudek NSS ze dne 25. 1. 2021, č. j. 2 Afs 119/2023-45, bod 8 a judikatura tam uvedená).

[24] NSS se tedy ztotožnil s názorem krajského soudu, podle něhož byly dány důvody pro nařízení přezkoumání rozhodnutí. To, zda nezákonný postup správce daně představoval takovou vadu, pro kterou bude nutné přezkoumávané rozhodnutí zrušit či změnit, je pak otázkou samotného přezkumného řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[26] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 23. srpna 2024

Karel Šimka
předseda senátu