

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Golden Snack, s. r. o.**, se sídlem Záhostice 40, Chýnov, zast. JUDr. Marií Martinovou, advokátkou se sídlem Roháčova 2614, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti nečinnosti žalovaného ve věci vydání rozhodnutí o odvolání ze dne 22. 6. 2017 proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob a na daň z přidané hodnoty, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2018, čj. 29 A 2/2018-53,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala dne 22. 6. 2017 odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územního pracoviště v Táboře, na daň z příjmů právnických osob a na daň z přidané hodnoty. V odvolání žalobkyně mj. namítala, že finanční úřad vydal dodatečné platební výměry nezákonně, jelikož vzešly z nezákonně zahájené a provedené daňové kontroly. Finanční úřad totiž zahájil a provedl daňovou kontrolu, přestože byly splněny podmínky pro to, aby nejdříve vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu (zákon č. 280/2009 Sb.). Dne 12. 12. 2017 podala žalobkyně doplnění odvolání, k němuž připojila rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 11. 2017, čj. 51 A 37/2017-29, kterým

soud shledal daňovou kontrolu nezákonnou. Tentýž den dala žalobkyně Generálnímu finančnímu ředitelství podnět na ochranu před nečinností žalovaného. Generální finanční ředitelství však tento podnět 28. 12. 2017 odložilo, jelikož neshledalo nečinnost žalovaného.

[2] Žalovaný požádal Generální finanční ředitelství ve dnech 13. 12. 2017 a 10. 1. 2018 o prodloužení lhůty k vyřízení odvolání stanovené v Pokynu č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní (dále také jen „pokyn“). Generální finanční ředitelství žalovanému prodloužilo lhůtu ve věci daně z příjmů právnických osob do 27. 6. 2018 a ve věci daně z přidané hodnoty ji prodloužilo do 13. 4. 2018.

[3] Žalobkyně podala dne 1. 1. 2018 žalobu na ochranu proti nečinnosti žalovaného. Krajský soud však žalobu dne 20. 4. 2018 zamítl. Prodloužení lhůt podle něj bylo řádně zdůvodněno a bylo přiměřené ve vztahu k okolnostem případu. Také nelze dovodit, že je kvůli nezákonně provedené daňové kontrole nutné bez dalšího zrušit dodatečné platební výměry. Tato otázka je předmětem meritorního přezkumu dodatečných platebních výměrů v řízení o odvolání a podle soudu je zapotřebí poskytnout žalovanému k tomuto posouzení dostatečný čas.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, neboť trvá na tom, že žalovaný byl nečinný. Podle stěžovatelky není vůbec zřejmé, co žalovaný dělal od 22. 6. 2017, kdy podala odvolání, a proč mu byla prodloužena lhůta k vyřízení odvolání. Namítá, že Generální finanční ředitelství ani krajský soud nevysvětlily, které podklady k rozhodnutí potřebuje žalovaný shromáždit a vyhodnotit, aby mohl o odvolání rozhodnout.

[5] Žalovaný měl podle stěžovatelky rozhodnout (tedy zrušit dodatečné platební výměry) neprodleně poté, co se dozvěděl o rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ve věci 51 A 37/2017, kterým soud označil provedenou daňovou kontrolu za nezákonnou. Dále stěžovatelka namítá, že z důvodu nezákonně zahájené daňové kontroly se neobnovil běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Dodatečné platební výměry tak byly vydány až po uplynutí této lhůty, a i proto měly být zrušeny.

[6] Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že ze stanoviska Generálního finančního ředitelství jsou zřejmé důvody, pro něž byla lhůta k vyřízení odvolání prodloužena. Rovněž ve vyrozumění o odložení podnětu na ochranu před nečinností byly tyto důvody vysvětleny. Žalovaný souhlasí s tím, že rozhodnutí o zásahové žalobě (o nezákonnosti daňové kontroly) bez dalšího nepředznamenává rozhodnutí o věci samé, tj. o dodatečných platebních výměrech. Žalovaný také poukazuje na to, že o dodatečných platebních výměrech na daň z příjmů právnických osob již rozhodl dne 22. 5. 2018.

[7] Na to reagovala stěžovatelka doplněním kasační stížnosti, v němž uvedla, že je žalovaný stále nečinný, jelikož ještě nerozhodl o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty. Prodloužená lhůta k rozhodnutí přitom uplynula již

pokračování

13. 4. 2018. Dne 5. 10. 2018 pak žalovaný zaslal informaci o tom, že dne 27. 9. 2018 rozhodl také o odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Podstatou této věci je otázka, zda byl žalovaný v případě stěžovatelky nečinný, protože nerozhodl o jejím odvolání bezprostředně poté, co se dozvěděl, že daňová kontrola byla podle soudu nezákonným zásahem. Úkolem NSS je posoudit, zda krajský soud správně vyhodnotil, že žalovaný nebyl v době rozhodnutí krajského soudu nečinný.

[10] Podle § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu *je osoba zúčastněná na správě daní oprávněna dát podnět nejblíže nadřízenému správci daně v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá.* Na základě čl. I bodu 1 písm. a) Pokynu č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní se za lhůtu obvyklou pro vydání rozhodnutí o odvolání podle § 116 odst. 1 daňového řádu považuje lhůta 6 měsíců. Pokud však je podání doplněno a doručeno správci daně jeden měsíc a méně před uplynutím této šestiměsíční lhůty, lhůta k vydání rozhodnutí o odvolání se podle čl. II bodu 4 pokynu prodlužuje o jeden měsíc ode dne, kdy bylo doplnění doručeno správnímu orgánu příslušnému k rozhodnutí. Podle čl. II bodu 5 pokynu může nejblíže nadřízený správní orgán ve složitých a odůvodněných případech prodlužovat lhůty podle čl. I, nejvýše však na dvojnásobek původní lhůty.

[11] NSS se ztotožňuje se závěry krajského soudu, který v době svého rozhodování neshledal nečinnost žalovaného. Žalovaný nevnesl do rozhodování o odvolání zbytečné průtahy a s ohledem na složitost případu splnil i požadavek na dodržení obvyklých lhůt. Ve stanovisku k prodloužení lhůty Generální finanční ředitelství usoudilo, že rozhodnutí o odvolání vyžaduje delší čas na posouzení kvůli složitosti případu. Mylná je námitka stěžovatelky, že se Generální ředitelství ani krajský soud nezabývaly tím, v čem spočívá složitost případu a jaké podklady žalovaný k rozhodnutí ještě potřebuje. Ve stanovisku je výslovně uvedeno, že spis je značně rozsáhlý a žalovaný musí přezkoumat velké množství důkazních prostředků, promítnout do svého posouzení nově zjištěné závěry soudních rozhodnutí, případně provést další šetření. Stěžovatelka vyjádřila podiv nad tím, co tedy žalovaný dělal od 22. 6. 2017; ze spisu však plyne, že správce daně předložil žalovanému spis s odvoláním až dne 5. 9. 2017.

[12] Je pochopitelné, že Generální finanční ředitelství nebylo povinno uvést, jaké konkrétní kroky musí žalovaný v řízení podniknout, jelikož není správním orgánem příslušným k rozhodování o odvoláních; o konkrétních okolnostech případu, vyplývajících ze spisu, tak nemá a ani nemůže mít podrobné informace. Ani sám žalovaný nemusel v době podání žádosti mít zcela jasnou představu o tom, zda nebude třeba provést další důkazy a jaké skutečnosti bude nutné objasnit. Právě za tímto účelem si vyžádal delší lhůtu k posouzení věci v celé její šíři včetně skutečností doplněných stěžovatelkou. Proto NSS považuje za dostačující zdůvodnění, se kterým Generální finanční ředitelství

prodloužilo žalovanému lhůtu k rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na oba typy daní.

[13] NSS souhlasí s krajským soudem také v tom, že rozsudek o nezákonném zásahu (nezákonně zahájené a provedené daňové kontrole) neposkytl přímo řešení otázky zákonnosti dodatečných platebních výměrů. Žalovaný tedy nemohl pouze s odkazem na tento rozsudek ihned a bez dalších úvah zrušit dodatečné platební výměry pro nezákonnost. Z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-56, č. 3566/2017 Sb. NSS, totiž vyplývá, že *soudní ochrana proti daňové kontrole* (rozuměj: prostřednictvím zásahové žaloby) *směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními.* Žalovaný proto musel podrobit dodatečné platební výměry samostatnému přezkumu a nemohl odvolání mechanicky vyhovět „jen" proto, že daňová kontrola, na jejímž základě byly vydány, proběhla nezákonně. Judikatura, o kterou opírá stěžovatelka svá tvrzení, není v této věci přiléhavá (týká se nezákonné, resp. nezdůvodněné výzvy k zahájení vytýkacího řízení podle § 43 někdejšího zákona o správě daní a poplatků; tento institut přitom nelze srovnávat s postupem podle § 145 daňového řádu, ostatně stěžovatelka se o žádné srovnání či analogii ani nepokouší).

[14] Je pravda, že důvod, pro který Krajský soud v Českých Budějovicích shledal daňovou kontrolu v této věci nezákonnou, nespočívá v nějakém dílčím postupu, který správce daně při kontrole zvolil, ale v samotné skutečnosti, že kontrola byla zahájena, vedena a ukončena, aniž správce daně předtím vyzval stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení. Nelze vyloučit, že taková okolnost se může stát důvodem ke zrušení rozhodnutí ve věci dodatečných platebních výměrů vzešlých z daňové kontroly. Přesto ani povaha této okolnosti, která zasahuje daňovou kontrolu jako celek, není automatickým důvodem, pro nějž by měl žalovaný okamžitě zrušit platební výměry. Skutečnost, že daňová kontrola byla podle krajského soudu nezákonná, přímo nesouvisí s mírou procesní aktivity či naopak pasivity žalovaného v odvolacím řízení, a nijak tedy nevypovídá o jeho nečinnosti ve smyslu § 79 s. ř. s. To, zda z takové daňové kontroly musely nevyhnutelně vzejít nezákonné platební výměry, bude soud moci zkoumat až v řízení o žalobě proti rozhodnutí.

[15] Další námitky, které se týkaly nezákonnosti dodatečných platebních výměrů kvůli uplynutí prekluzivní lhůty, pak NSS shledal zcela neopodstatněnými. Stěžovatelka jimi věcně napadá dodatečné platební výměry a vůbec jimi nepodporuje svá tvrzení o nečinnosti žalovaného. Tyto námitky jsou tedy způsobilé k přezkumu v rámci řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí, nikoliv v řízení o žalobě proti nečinnosti. NSS proto tyto námitky neposuzoval.

[16] NSS nepřehlédl, že žalovaný o obou odvoláních rozhodl poté, co krajský soud vydal svůj rozsudek. NSS však posuzuje zákonnost rozhodnutí krajského soudu podle skutkového stavu ke dni rozhodnutí krajského soudu, proto tato nová skutečnost není pro věc nijak podstatná.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[17] Napadené závěry krajského soudu jsou správné, proto NSS kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 28. listopadu 2018

Ondřej Mrákota
předseda senátu