



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Michala Bobka v právní věci žalobce: **REKOMET STEEL s. r. o.**, se sídlem J. Jabůrkové 308, Otrokovice, zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14/2588, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 1. 2022, č. j. 62 A 99/2021 - 47,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalobce se žalobou na ochranu proti nečinnosti domáhal u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“) určení, že žalovaný je nečinný v řízení o odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 16. 3. 2018, č. j. 468703/18/3306-52525-708414. Požadoval, aby krajský soud žalovanému uložil povinnost vydat v daném řízení rozhodnutí o odvolání do tří dnů od právní moci rozsudku.

II.

[2] Krajský soud žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Neshledal, že by žalovaný byl v předmětném odvolacím řízení nečinný. Podle krajského soudu nelze přisvědčit žalobci, že žalovaný měl postupovat podle § 71 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „správní řád“) a rozhodnutí o odvolání vydat bezodkladně, nejpozději pak ve lhůtě 30 dní ode dne vydání rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 7. 2021, č. j. 62 Af 44/2019 - 151, kterým došlo ke zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného o odvolání vydaného v dané věci (dále též „předchozí zrušující rozsudek“). Žalobcem odkazované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 (dále též „usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 144/2004 - 110“)

se týká zcela odlišné situace, a to stanovení lhůty k vydání rozhodnutí o námitkách proti postupu pracovníků správce daně v daňové kontrole podle § 16 odst. 4 písm. d) přechází právní úpravy, tj. zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „zákon o správě daní a poplatků“). Krajský soud dále konstatoval, že při posuzování nečinnosti je nezbytné zohlednit i to, v jaké procesní situaci se žalovaný po vydání předchozího zrušujícího rozsudku nachází. Přestože po vrácení spisového materiálu byla mezi jednotlivými úkony žalovaného prodleva, s ohledem na rozsáhlost zjišťovaných skutečností se podle krajského soudu nejednalo o nečinnost. Rozsudek krajského soudu (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je v plném znění odstupný na www.nssoud.cz a soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[3] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Měl za to, že v souladu s výše uvedeným usnesením rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 je správce daně povinen vydat rozhodnutí o odvolání ve lhůtách podle § 71 odst. 3 správního řádu. Vzhledem k tomu, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) neobsahuje lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvolání, jedná se o pravou mezeru v právu, kterou je třeba odstranit aplikací lhůt dle správního řádu. Nesouhlasil ani se závěrem krajského soudu, že usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 se vztahuje výlučně na řízení o námitkách proti postupu pracovníka správce daně při daňové kontrole. V rámci další kasační námítky pak stěžovatel konstatoval, že by bylo eventuálně možné lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvolání odvozovat z § 156 odst. 2 daňového řádu, který stanoví třicetidenní lhůtu pro vydání rozhodnutí o posečkáni. Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil souhlas se závěry krajského soudu. Ani stěžovatelem odkazovaná judikatura nedokládá, že by na vydání rozhodnutí o odvolání bylo možné použít úpravu lhůt ve správním řádu. Nelze bez dalšího zaměňovat rozhodnutí o odvolání s rozhodnutím o námitkách proti postupu pracovníka správce daně při daňové kontrole. V podrobnostech žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

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

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Předmětem sporu je posouzení, zda byl žalovaný nečinný, pakliže nevydal rozhodnutí o odvolání ve lhůtách podle § 71 správního řádu, podle kterého je správní orgán povinen vydat rozhodnutí bezodkladně, nejpozději pak do 30 dnů ode dne zahájení řízení.

[8] Stěžovatel je přesvědčen, že žalovaný měl o podaném odvolání rozhodnout ve lhůtě třiceti dnů ode dne vydání předchozího zrušujícího rozsudku. Krajský soud podle stěžovatele nesprávně posoudil otázku aplikace správního řádu v daňovém řízení, konkrétně možnost

pokračování

aplikace lhůt dle správního řádu při vydávání rozhodnutí o odvolání. Podle stěžovatele je třeba v důsledku absence lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání v daňovém řádu aplikovat (v souladu s usnesením rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 144/2004 - 110) právní úpravu lhůt dle správního řádu.

[9] Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil. Plně se ztotožnil s posouzením věci provedeným krajským soudem, jehož závěry plně přejímá. Nad jeho rámec dodává ke kasačním námitkám následující.

[10] Předně nelze souhlasit s tím, že by nutnost aplikovat lhůty dle správního řádu na odvolací daňové řízení měla plynout z usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 144/2004 - 110. Právní názor ohledně povinnosti rozhodnout bezodkladně, eventuálně ve lhůtě třiceti dnů, byl totiž v označeném rozhodnutí rozšířeného senátu vysloven ve vztahu k rozhodnutí o námitkách proti postupu pracovníka správce daně v daňové kontrole (podle dřívější procesní úpravy daňového řízení, tj. podle zákona o správě daní a poplatků). Nejvyšší správní soud přitom nesdílí názor stěžovatele, že by se závěry citovaného usnesení měly vztahovat i na odvolací řízení dle daňového řádu. Takový závěr rozšířený senát v odkazovaném usnesení nevysslovil. Jeho rozhodnutí se týkalo výhradně námitek proti postupu pracovníků správce daně při daňové kontrole. V tomto ohledu nelze přehlédnout skutečnost, že rozhodování o námitkách a rozhodování o odvolání představují zásadně odlišné procesní instituty uplatňované v odlišných fázích daňového řízení. Podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků měl daňový subjekt, u něhož byla prováděna daňová kontrola, právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně. Námitky vyřizoval pracovník správce daně nejbližší nadřízený tomu, vůči němuž směřovaly. Tento nadřízený pracovník námitce buď vyhověl a zajistil nápravu, nebo daňovému subjektu sdělil písemně důvody, pro které nebylo možno námitce vyhovět. Proti rozhodnutí o námitce se nebylo možno samostatně odvolat (§ 16 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků). Z uvedeného plyne, že námitkami se bylo možno operativně (a méně formálně než v případě jiných opravných prostředků – např. odvolání) bránit proti postupům pracovníka daně, a to výhradně při provádění daňové kontroly. Vypořádání námitek pak bylo taktéž do jisté míry neformální. Správce daně měl buď zajistit nápravu, nebo písemně sdělit důvody nevyhovění. Námitky přitom vyřizoval ten stejný správce daně; námitky tedy neměly devolutivní účinek. Právní úprava nepočítala ani s tím, že by se za účelem vyřízení námitek provádělo dokazování.

[11] Vzhledem k tomu, že daňová kontrola představuje postup zásadním způsobem zasahující do práv daňového subjektu a ovlivňující jeho ekonomickou činnost (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 1 Afs 139/2018 - 57), bylo žádoucí, aby správce daně při této kontrole (a i při vyřizování souvisejících námitek) jednal co možná nejrychleji a nejefektivněji. Jinými slovy, byl-li namítán nesprávný postup pracovníků správce daně v probíhající daňové kontrole, bylo nutno takové tvrzení prověřit co nejrychleji a případně odstranit zjištěný závadný stav v době, kdy tento ještě bylo možno reálně odstranit. K tomu odkazuje soud i na rozsudek ze dne 21. 3. 2019, č. j. 7 Afs 519/2018 - 22, podle něhož smyslem ochrany proti nečinnosti je „*zabránění bezdůvodného prodlužování kontrolního postupu, a tím bezúčelného oddalování konečného zjištění, zda daňový subjekt přiznal daň ve správné výši (v případě kontrolního postupu před vyměřením), resp. zda mu byla vyměřena daň ve správné výši (v případě kontrolního postupu po vyměření). Je proto žádoucí, aby správce daně při kontrolním postupu jednal co možná nejrychleji, neboť jeho výsledek může podstatným způsobem ovlivňovat ekonomickou činnost daňového subjektu.*“

[12] Uvedené závěry přitom mají předobraz právě v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 144/2004 - 110. V něm soud uvedl zejména následující: „*Námitky proti postupu pracovníka správce daně (pokud nejsou vyloženy jednoduchými případy), spadají nejvýše do kategorie případů nikoliv jednoduchých a nikoliv složitých. Námitky mohou být různého druhu a tomu musí odpovídat i rychlost reakce nejbližší nadřízeného pracovníka správce daně povolaného*

*ke jejich vyřízení, a to tím spíše, že jejich podání nemá suspenzivní účinek. Tento požadavek na **co nejrychlejší zjednání jistoty o zákonnosti postupu správce daně** vedoucí buď k dosažení nápravy v rámci samotného daňového řízení nebo otevření cesty k soudní ochraně práv ostatně odpovídá jedné z vědních zásad, jimiž je daňové řízení ovládáno, formulované v § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu: dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a volit jen takové prostředky, které tyto subjekty co nejméně zatěžují (a stále ještě vedou k cíli, jímž je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy).“ (důraz přidán).*

[13] Z uvedeného plyne, že námitky bylo nutno a taktéž možno (z důvodu jisté neformálnosti jejich vyřizování a z důvodu, že se typově jednalo o právně nenáročné a skutkově jednoduché případy) vyřídit v relativně krátkých lhůtách (v tomto ohledu je možno odkázat na rámcově obdobný institut stížnosti podle § 261 daňového řádu). I proto rozšířený senát v usnesení č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 na vyřízení námitek aplikoval lhůty podle správního řádu.

[14] Odvolací řízení podle aktuálně účinného daňového řádu však na rozdíl od námitek představuje značně formalizovaný postup, v rámci kterého odvolací orgán komplexně posuzuje správnost a zákonnost rozhodnutí prvostupňového správce daně a správnost a zákonnost postupu předcházejícího vydání tohoto rozhodnutí. Daňový řád relativně obsáhle popisuje náležitosti odvolání, průběh odvolacího řízení atp. Stanoví rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí, postup při dokazování, možné způsoby rozhodnutí o odvolání atp. Daňový řád přitom ukládá povinnost rozhodnout o odvolání formalizovaným způsobem, tedy vydáním rozhodnutí se zákonnými náležitostmi. Odvolání přitom má na rozdíl od námitek devolutivní účinek, neboť o odvolání rozhoduje správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal (§ 114 daňového řádu). Předmětem odvolacího řízení přitom není „pouhý“ jednotlivý úkon pracovníka správce daně při daňové kontrole. Odvolací orgán je povinen se komplexně zabývat správností i zákonností jak samotného napadeného rozhodnutí, tak i zákonností a správností postupu prvostupňového správce daně, který vydání napadeného rozhodnutí předcházel. Podle § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu odvolací orgán přezkoumá napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Není však vázán návrhy odvolatele. Vyjdou-li v odvolacím řízení najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je povinen tyto prověřit. Na takové prověření přitom odvolací orgán z logiky věci potřebuje odpovídající čas. Tento čas bude jistě odvislý od povahy přezkoumávaného rozhodnutí, tj. od jeho právní složitosti, skutkové rozsáhlosti atp. Výjimkou přitom nejsou ani odvolací řízení týkající se skutkově obsáhlých a právně složitých případů, na jejichž posouzení odvolací orgán potřebuje delší časový prostor.

[15] Uvedené svědčí o zásadní odlišnosti institutu odvolacího řízení od institutu námitek podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Důsledkem této odlišnosti je mj. právě skutečnost, že na odvolací řízení nelze automaticky aplikovat pravidla správního řádu, dle kterých musí správní orgán vydat rozhodnutí bezodkladně, nejpozději pak ve lhůtě 30 dní (shodně viz bod 35 rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 9. 2020, č. j. 22 A 31/2019 - 83).

[16] Oporu pro závěr stěžovatele přitom nelze nalézt ani v dalších jím odkazovaných rozhodnutích zdejšího soudu. V rozsudcích ze dne 7. 12. 2020, č. j. 3 Afs 167/2020 - 57, a ze dne 25. 6. 2020, č. j. 3 Afs 164/2019 - 29, totiž Nejvyšší správní soud neaplikoval na odvolací daňové řízení lhůty dle správního řádu, nýbrž využil obecné principy správního řízení týkající se společného a samostatného řízení ve věci žádosti o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení.

[17] Nejvyšší správní soud z opatrnosti dodává, že výše uvedené nelze chápat tak, že by měl odvolací orgán (žalovaný) neomezenou lhůtu k vydání rozhodnutí o odvolání,

pokračování

resp. že by se nemohl nikdy dopustit nečinnosti v souvislosti s vydáváním rozhodnutí o odvolání. Podle § 7 daňového řádu má správce daně postupovat bez zbytečných průtahů a tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Posouzení dodržení uvedeného imperativu je odvislé od konkrétních okolností věci. Z hlediska dané věci je tak nutno posoudit například v jaké fázi se odvolací řízení nachází, jaké konkrétní kroky odvolací orgán činí, celkový kontext věci atd. V nynější věci přitom soud ověřil, že správní spis byl žalovanému po vydání předchozího zrušujícího rozsudku vrácen dne 8. 7. 2021. Žalovaný dne 12. 10. 2021 uložil prvostupňovému správci daně povinnost doplnit řízení o dokazování, přičemž tato uložená povinnost odpovídá důvodům, pro které bylo rozhodnutí o odvolání zrušeno, a zároveň je účelná a nezbytná pro vydání samotného rozhodnutí o odvolání (žalovaný prvostupňovému správci daně uložil, aby doplnil dokazování o případná další zjištění prokazující existenci chybějící daně, jako podmínky pro závěr o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty). Žalovaný správci daně dále uložil, aby posoudili obsah doplnění odvolání stěžovatele (ze dne 11. 7. 2021). Za této situace lze souhlasit s krajským soudem, že tříměsíční prodlevu mezi vrácením spisu a uložením doplnění odvolacího řízení je sice nutno považovat za hraniční, avšak nejedná se o nečinnost, u které by měl soud sjednat nápravu. Žalovaný potřeboval určitý časový prostor pro seznámení se s předchozím zrušujícím rozsudkem a pro formulaci požadavku na doplnění odvolacího řízení.

[18] Nejvyšší správní soud přitom nezpochybňuje, že lhůtu pro realizaci pravomoci si mohou správní orgány stanovit také samy, a to prostřednictvím správní praxe vyplývající ze zásady legitimního očekávání. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publikovaného pod č. 605/2005 Sb. NSS, platí, že pokud se vytvořila na základě pokynu Ministerstva financí správní praxe spočívající ve stanovení lhůt pro správce daně, je pro správce daně takováto správní praxe právně závazná. Jestliže se takováto praxe vytvořila, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl nepřijatelnou libovůlí. Totéž plyne i z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132. Takovým pokynem je bezpochyby i Pokyn č. MF-5, č. j. MF-21968/201539, o stanovení lhůt při správě daní (dále též „Pokyn č. MF-5“). Ten přitom upravuje i lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvolání. Podle čl. I bodu 1 písm. a) Pokynu č. MF-5 lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání dle § 116 odst. 1 daňového řádu činí 6 měsíců. Čl. II pak stanoví, že: „*Dojde-li ke zrušení rozhodnutí ve správním soudnictví a vrácení věci správci daně k dalšímu řízení, běží lhůty stanovené v čl. I pro vydání nového rozhodnutí ve věci znovu ode dne, kdy se správci daně vrátí od soudu spisový materiál*“. Lhůty v tomto pokynu jsou stanoveny s ohledem na běžnou náročnost jednotlivých úkonů při správě daní a jsou akceptovány jak orgány finanční správy, tak správními soudy, jako „lhůty obvyklé“ ve smyslu § 38 daňového řádu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 22. 1. 2001, sp. zn. IV. ÚS 599/2000). Jejich účelem je minimalizovat disproporce mezi jednotlivými správci daně při vyřizování jednotlivých podání. Jak přitom vyplývá z výše provedené spisové rekapitulace, v dané věci byl správní spis žalovanému vrácen dne 8. 7. 2021. Toho dne se tedy rozběhla nová šestiměsíční lhůta. Vzhledem ke skutečnosti, že dne 12. 10. 2021 žalovaný uložil správci daně povinnost doplnit řízení a stanovil mu k tomu lhůtu do 31. 12. 2021, tato lhůta se přerušila do dne doplnění požadovaných podkladů v souladu s čl. II bodem 2 Pokynu č. MF-5.

[19] K tvrzení stěžovatele, že bylo možno eventuálně lhůtu k vydání rozhodnutí o odvolání odvodit od lhůty pro vydání rozhodnutí o posečkání podle § 156 odst. 2 daňového řádu, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že tuto argumentaci stěžovatel neuplatnil v žalobě. Nemohl se jí proto nyní zabývat ani Nejvyšší správní soud. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. *in fine* brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřijatelné. Ustanovení § 109 odst. 5 s. ř. s. naproti tomu brání tomu, aby se poté, co byl vydán přezkoumávaný akt, uplatňovaly

skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem kasační soud při svém rozhodování nepřihlíží (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011 - 89, či usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2018, č. j. 8 Azs 259/2017 - 67). Pokud by bylo v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem připuštěno uplatnění skutkových a právních novot, vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011 - 89). Z procesní opatrnosti Nejvyšší správní soud k danému tvrzení dodává, že nesdílí názor stěžovatele, že by se v dané věci mělo analogicky aplikovat ustanovení § 156 odst. 2 daňového řádu. Institut posečkání úhrady daně není ani v základních obrysech obdobný institutu odvolacího řízení. Třicetidenní lhůta stanovená zákonem pro vydání rozhodnutí o posečkání přitom odpovídá typové obtížnosti a v zásadě menší rozsáhlosti rozhodování o posečkání úhrady daně a taktéž kopíruje zásadní potřebu rozhodnout o žádosti o posečkání s co největším urychlením (posečkání úhrady daně má své místo například v situacích, kdy by neprodlená úhrada daně znamenala pro daňový subjekt vážnou újmu či vedla k zániku jeho podnikání nebo ohrožení výživy daňového subjektu nebo osob odkázaných na jeho výživu; § 156 odst. 1 daňového řádu).

[20] Ani žádná další stížní argumentace neměla potenciál vyvolat zrušení rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud nezjistil ani existenci žádné vady, ke které je třeba přihlížet z úřední povinnosti (srov. § 109 s. ř. s.).

[21] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[22] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady 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 9. srpna 2022

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu