



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Hany Pipkové a JUDr. Milana Kamlacha v právní věci žalobce: **T. O., s. r. o.**, zastoupen JUDr. Miroslavou Bartošikovou, advokátkou se sídlem Praha 1, Karlovo nám. 24, proti žalovanému: **Finanční úřad Čáslav**, se sídlem Čáslav, Žižkovo nám. 249, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2003, č. j. 44 Ca 32/2003 - 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 :

Žalobce se včas podanou kasační stížností dne 9. 10. 2003 domáhal zrušení rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2003, č. j. 44 Ca 32/2003 – 47, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti nečinnosti správního orgánu. Žalobce v daňovém přiznání za zdaňovací období květen 2002 vykázal nadměrný odpočet DPH ve výši 13 238 159 Kč. Toto daňové přiznání předložil Finančnímu úřadu pro Prahu 10, který vydal dne 27. 6. 2002 výzvu k odstranění pochybností podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění. Tato částka se vymykala obvyklým daňovým povinnostem žalobce, nadměrný odpočet byl zjevně způsoben neobvykle vysokou výší přijatých zdanitelných plnění se základní sazbou daně. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti a úplnosti podaného daňového přiznání, a proto vyzval žalobce k vyjádření k pochybnostem o údajích uvedených v řádcích daňového přiznání, které byly ve výzvě specifikovány a současně byl žalobce vyzván o předložení ve výzvě vyjmenovaných dokladů, kterými by bylo možno pochybnosti odstranit, a to při místním šetření, jehož termín měl žalobce sjednat. Dne 9. 9. 2002 se na Finanční úřad pro Prahu 10 dostavil statutární orgán žalobce a předložil doklady, jejichž seznam je uveden v protokolu z tohoto dne, a z něhož je patrné, že bylo předloženo pouze

6 dokladů, jedná se o tyto doklady: záznamní povinnosti za období květen 2002, faktura č. 2020006 ze dne 31. 8. 2002 vystavená K. a S. G. a. s. za prodej movitých věcí, kupní smlouva o převodu vlastnického práva k souboru movitých věcí ze dne 24. 8. 2000 uzavřená mezi K. a S. G., a. s. a žalobcem, předávací protokol ze dne 31. 8. 2000, smlouva o postoupení pohledávky ze dne 7. 9. 2000 uzavřená mezi První západočeskou společností a. s. a žalobcem, dohoda o úhradě závazku ze dne 12. 2. 2001 mezi První západočeskou společností a. s. a žalobcem, a kupní smlouva ze dne 7. 10. 1999 uzavřená mezi K. F. a. s. a K. a S. G. a. s. Téhož dne správce daně zaslal Finančnímu úřadu v Plzni dožádání podle § 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve kterém požádal o prošetření uskutečnitelného zdanitelného plnění podle faktury č. 20200006 vystavené K. a S. G. a. s. se žádostí o vyřízení dožádání v co možná nejkratší době. Podle úředního záznamu učinil dne 11. 12. 2002 správce daně u Finančního úřadu Plzeň telefonický dotaz na stav šetření ve věci výše uvedeného dožádání a zjistil, že o součinnosti jsou žádány další finanční úřady, od kterých dosud odpovědi nedošly, a dále se provádějí výslechy osob, které jsou ve vazbě.

Dne 13. 12. 2002 rozhodlo Ministerstvo financí podle § 5 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. o delegaci místní příslušnosti ke správě všech daní žalobce s výjimkou uvedenou v § 1 odst. 1, bod 4, 6, 7 a 8 zákona č. 212/1992 Sb., na Finanční úřad Čáslav s účinností od 1. 2. 2003. Finanční úřad pro Prahu 10 vydal dne 3. 1. 2003 rozhodnutí o ukončení platnosti registrace žalobce k 31. 1. 2003 s tím, že bude poté zaregistrován u Finančního úřadu Čáslav jako místně příslušného správce jeho daní. O této změně byl dne 6. 1. 2003 informován i Finanční úřad v Plzni. Finanční úřad pro Prahu 10 dne 6. 1. 2003 informoval žalobce, že ve věci vytýkácího řízení provádí další šetření, a to bez jeho součinnosti s tím, že po ukončení vytýkácího řízení bude vydán platební výměr. Dne 29. 1. 2003 se dostavil zástupce žalobce na Finanční úřad pro Prahu 10 za účelem nahlížení do spisu, proti jehož povolenému rozsahu podal odvolání.

Finanční úřad pro Prahu 10 zaslal dne 7. 2. 2003 spisový materiál týkající se sporné daně na Finanční úřad Čáslav, který spis obdržel dne 12. 2. 2003. Tento finanční úřad jako místně příslušný správce daně vydal dne 21. 2. 2003 nové osvědčení o registraci. Dne 17. 3. 2003 učinil žalovaný vůči žalobci novou výzvu podle § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. k odstranění pochybností správce daně o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů uvedených ve sporném daňovém přiznání. Téhož dne žalobce podal proti žalovanému žalobu k soudu. Po podání žaloby se dne 26. 3. 2003 konalo v provozovně žalobce v Čáslavi místní šetření, které bylo předčasně ukončeno na žádost žalobce. Finanční úřad v Plzni zpracoval dne 26. 3. 2003 odpověď na dožádání správce daně a Finanční úřad Čáslav tuto odpověď obdržel dne 1. 4. 2003. Žalovaný provedl u žalobce další místní šetření v rámci vytýkácího řízení k daňovému přiznání DPH za zdaňovací období květen 2002 ve dnech 16. 4., 20. 5., 3. 6., 2. 7., 4. 7. a 4. 8. 2003.

V projednávané věci zahájil Finanční úřad pro Prahu 10 dne 27. 6. 2002 vytýkácí řízení podle § 43 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., podle něhož v případě pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal. Krajský soud dospěl k závěru, že vytýkácí řízení podle tohoto ustanovení zahájil správce daně zcela po právu, neboť měl oprávněné pochybnosti o úplnosti

podaného daňového přiznání žalobce, které se vymykalo jeho obvyklým daňovým povinnostem, když nadměrný odpočet ve výši 13 238 159 Kč byl zjevně způsobem neobvykle vysokou výši přijatých zdanitelných plnění se základní sazbou daně.

V dané věci nezačala běžet lhůta podle pokynu ministerstva financí D – 144, kterým jsou stanoveny lhůty pro uzavření vytykácího řízení, jednak proto, že žalobce zcela nevyhověl výzvě správce daně, protože mu předložil pouze 6 dokladů a nikoliv veškeré přijaté a vydané daňové doklady za předmětné zdaňovací období, a jednak proto, že v průběhu vytykácího řízení požádal správce daně Finanční úřad v Plzni o prověření sporného daňového dokladu, a to sice faktury č. 2020006 ze dne 31. 8. 2002 vystavené K. a S. G. a. s. Toto dožádání vyřídil Finanční úřad v Plzni dopisem ze dne 26. 3. 2003, který obdržel žalovaný správní orgán dne 1. 4. 2003. Vzhledem k tomu, že při prověřování dožádaný finanční úřad prováděl i výslechy osob umístěných ve vazbě a na šetření se podílel i další finanční úřad, nelze dospět k závěru, že toto dožádání bylo vyřizováno neúměrně dlouhou dobu.

Předpokladem úspěšnosti žaloby, jíž se žalobce domáhá ochrany proti nečinnosti žalovaného ve smyslu § 79 a násl. s. ř. s., je, že žalovaný správní orgán se v řízení dopouští neodůvodněných průtahů, v jejichž důsledku věc není v zákonně stanovené lhůtě vyřízena. Takové neodůvodněné průtahy v řízení však krajský soud u žalovaného a ani u předchozího správce daně nezjistil a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 81 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

Žalobce (stěžovatel) v kasační stížnosti podává kasační stížnosti podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. a odůvodňuje ji tvrzením o nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vadami řízení před správním orgánem. Nesprávné posouzení právní otázky spočívá podle stěžovatele v tom, že soud nesprávně posoudil důvody zahájení vytykaného řízení, běh a stavení lhůty pro vytykácí řízení, podle zák. č. 337/1992 Sb. a pokynu D – 144 Ministerstva financí ČR, č.j. 252/34589/1996, pro stanovení lhůt pro uzavření vytykácího řízení, jakož i lhůtu pro dožádání podle § 5 zákona č. 337/1992 Sb. Dále pak soud nesprávně posoudil formální a obsahové náležitosti výzvy podle § 43 zák. č. 337/1992 Sb. Nesprávné právní posouzení se rovněž týká výkladu dikce pokynu D – 144 uvedené v článku 1 písm. a), tj. veškerých vyžadovaných podkladů. Stěžovatel má za to, že soud musí posuzovat lhůty pro vytykácí řízení podle obecně závazných předpisů, není-li jich, podle interního předpisu Ministerstva financí ČR, kterým jsou vázány územní finanční orgány, a nejsou-li tyto lhůty upraveny ani v interním pokynu (lhůta k vyřízení dožádání), podle zásad, jimiž se řídí daňové řízení. Jednou z těchto zásad je i zásada zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů.

Podle zásady zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů měla být posouzena lhůta k dožádání jinému finančnímu úřadu tak, aby nepřekročila přiměřenou a obvyklou hranici, v níž je dožádaný finanční úřad schopen vzhledem k okolnostem skutkového stavu a při zachování odbornosti a veškerého možného úsilí svých pracovníků dožádání vyřídit, a to v rámci pokynem D – 144 stanovené tříměsíční lhůty pro ukončení vytykácího řízení.

Stěžovatel dále uvádí, že v žalobě mimo jiné namítal, že výzva k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání neobsahuje otisk úředního razítka a je tudíž neplatná a dále, že výzva postrádá vyličení konkrétních pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti podaného daňového přiznání. Krajský soud se s těmito námitkami

nevypořádal a uzavřel, že v tomto řízení nepřezkoumává zákonnost výzvy. I kdyby Nejvyšší správní soud dospěl ke stejnému názoru, jako Krajský soud v Praze, že absence úředního otisku razítka nečiní výzvu neplatnou, je třeba posoudit, zda výzva byla v konkrétní situaci učiněna po právu a zda obsah výzvy byl natolik konkrétní ve vztahu k vyžadovaným dokladům, že stěžovatel byl schopen tuto výzvu splnit.

Na základě doložených dokladů správce daně musel nutně dospět k závěru, že nadměrný odpočet ve výši 13 238 159 Kč vznikl v převážné části (13 200 000 Kč) z kupní smlouvy uzavřené dne 24. 8. 2000 mezi prodávajícím K. a S. G., a s., a stěžovatelem jako kupujícím, přičemž předmětem plnění kupní smlouvy byl soubor věcí movitých. Podstata celého problému vyúsťujícího v nevydání daňového výměru stěžovateli a v protahování vytýkácího řízení tkví v tom, že druhý subjekt kupní smlouvy – prodávající, tj. K. a S. G., a s., přiznal, ale ne v plné výši odvedl DPH. Proto správce daně stěžovateli nevydal daňový výměr. Byť je tento postup obvyklou praxí správců daně, je třeba zdůraznit, že vázanost neodvedení DPH prodávajícím na vrácení odpočtu kupujícímu, nemá oporu v zákoně, a toto jednání správce daně kupujícího je jednáním obstrukčním a šikanózním, které je legalizováno zahájením vytýkácího řízení. Argument žalovaného, že je názoru, že soubor věcí movitých (určitý technologický celek) měl být prodán jako podnik nebo část podniku (neboť podnik a jeho část se prodává bez DPH) je irelevantní a vychází z neznalosti práva správce daně.

Názor, že neupravené lhůty nemohou být neúměrně dlouhé vyjádřil i Ústavní soud v ústavním nálezu IV.ÚS 146/2001 ze dne 28. 8. 2001, když uvedl, že v situaci, kdy nejsou lhůty pro vyřízení věcí stanoveny zákonem, správní orgány jsou povinny vyřizovat věci v přiměřené lhůtě, jinak jde o porušení práva stěžovatele na spravedlivý proces.

Jestliže dožádaný finanční úřad odpověděl na žádost ze dne 9. 9. 2002 až 25. 3. 2003, tj. až po 6 měsících, nebyla odpověď včasná a lhůtu 6 měsíců nelze považovat za lhůtu přiměřenou. Jako argument nemůže obstát obecné a nedoložené tvrzení žalovaného, že byly dožádány další finanční úřady, což není doloženo, a že byly prováděny výslechy osob ve vazbě, což rovněž není doloženo.

Ke dni 31. 1. 2003 se změnila místní příslušnost finančního úřadu a nový správce daně, který vstoupil do neukončeného vytýkácího řízení vystavil novou výzvu podle § 43 zák. č. 337/1992 Sb. Není jasné, zda se jedná o zcela novou výzvu, již se zahajuje vytýkácí řízení nebo o takzvanou další výzvu v rámci již zahájeného vytýkácího řízení. Podle názoru stěžovatele o novou výzvu jít nemohlo, neboť vytýkácí řízení, jež bylo zahájeno dne 27. 6. 2002 výzvou Finančního úřadu pro Prahu 10, a o další doplňující výzvu jít rovněž nemohlo, neboť dne 9. 9. 2002 stěžovatel plně vyhověl výzvě ze dne 27. 6. 2002 a ve lhůtě 3 měsíců nebyl dříve příslušným finančním úřadem vyzván k doplnění. Tento závěr lze dovodit i ze sdělení Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 6. 1. 2003, z něhož vyplývá, že dne 9. 9. 2002 došlo k ověření dokladů, které byly podkladem pro daňového řízení k DPH za období květen 2002 a že správce daně nemá žádné další požadavky na daňový subjekt (stěžovatele). Ze všech uvedených důvodů se stěžovatel domáhá toho, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Praze.

Žalovaný správní orgán ve svém vyjádření ze dne 12. 11. 2003 uvedl, že kasační stížnost vyznívá, jakoby všechny důkazní prostředky předložené stěžovatelem byly nepochybné a nebylo třeba je v rámci vytýkácího řízení blíže ověřovat. Tak tomu v daném případě není. Povinností žalovaného je tyto důkazní prostředky vyhodnotit a nepostačují-li pochybnosti, vlastními důkazními prostředky zajistit, aby skutečnosti

rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb.). Stran svých zjištění nese žalovaný důkazní břemeno (§ 31 odst. 8 zák. č. 337/1992 Sb.). Princip zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů tak nemůže být upřednostňován na úkor např. povinnosti správce daně jednat podle zákona, hodnotit důkazy v důkazním řízení, zjišťovat skutečný obsah právních úkonů nebo jiných skutečností rozhodných pro správné stanovení daně (§ 2 odst. 1, 3 a 7 zák. č. 337/1992 Sb.).

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí přezkoumal v souladu s ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. v rozsahu důvodů, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, tedy že by řízení před soudem bylo zmatečné nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé a ani neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, nebo že by šlo o případ, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Po posouzení věci dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Především nutno konstatovat, že stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje výslovně důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že správně zjištěný skutkový stav je podřazen nesprávné právní normě, případně je vybrána odpovídající právní norma, avšak je nesprávně vyložena či aplikována. Nesprávné právní posouzení spatřoval stěžovatel v tom, že krajský soud se nezabýval žalobními námitkami, které měl stěžovatel namítnat proti meritornímu rozhodnutí. Nedovožoval v přezkoumávané věci porušení právních předpisů hmotného práva, nýbrž porušení procesního práva, tedy vadu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud neshledal v takovém postupu krajského soudu pochybení, když tento postupoval podle ust. § 79 s. ř. s., podle něhož ten, kdo bezvýsledně vyčerpал prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může se žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. Správní orgán je nečinný, pokud nekoná, přestože mu to zákon ukládá. Ust. § 79 chrání účastníky řízení před nečinností s důsledkem nerozhodování ve věci samé, nikoliv tedy před jinými procesními vadami (např. orgán neoznámí účastníku správního řízení termín ústního jednání) nebo před nezákonnými rozhodnutími z hlediska hmotného práva. V takových případech je prostředkem obrany žaloba proti rozhodnutí správního orgánu, ve které lze namítnat i procesní pochybení.

Předmětem ochrany před nečinností správních orgánů je subjektivní veřejné právo vyplývající z článku 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, že každý se může domáhat stanoveným postupem svého práva nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu. Toto právo je široce koncipované, vždy však zahrnuje také ochranu před nečinností. Listina i zákon předpokládají, že o nečinnost se bude jednat tehdy, když správní řízení bylo zahájeno správním orgánem, ale orgán v řízení dále nepostupuje. V těchto případech chrání zákon především před dlouhotrvající nejistotou právního postavení osoby.

Nejvyšší správní soud neshledal v daném případě, že by žalovaný správní orgán měl v řízení neodůvodněné průtahy nebo že by ve věci nekonal. Z tohoto důvodu dospěl k závěru, že v daném případě krajský soud neporušil ust. § 78 s. ř. s. Pokud jde o nesprávné posouzení právní otázky soudem spočívající v tom, že nesprávně posoudil důvody zahájení vytýkacího řízení, běh a stanovení lhůty pro vytýkací řízení podle zák. č. 337/1992 Sb. a pokynu ministerstva financí D – 144, dále že nesprávně posoudil formální a obsahové náležitosti výzvy podle § 43 zák. č. 337/1992 Sb., Nejvyšší správní soud musel tyto námitky odmítnout, neboť se jedná o námitky směřující k meritů věci, nikoliv však k posouzení nečinnosti žalovaného správního orgánu. Naopak obsah námitek svědčí o tom, že žalovaný správní orgán ve věci konal.

Pokud jde o námitku, že výzva k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání neobsahuje otisk úředního razítka a je tudíž neplatná a dále, že výzva postrádá vylíčení konkrétních pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti podaného daňového přiznání, Nejvyšší správní soud konstatuje, že řízení o žalobě na nečinnost správního orgánu se nepřezkoumává zákonnost výzvy tohoto správního orgánu.

Pokud jde o kasační námitku týkající se vady řízení před správním orgánem podle ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., stěžovatel nespecifikuje v čem by konkrétně měla tato vada spočívat. Pokud jde o zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že daný případ, kdy nadměrný odpočet ve výši 13 238 159 Kč, se vymykal obvyklým daňovým povinností žalobce (stěžovatele) a byl způsoben neobvykle vysokou výší přijatých zdanitelných plnění se základní sazbou daně, byl správním orgánem vyřešen řádně a zodpovědně. Princip zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů nemůže být upřednostňován na úkor principů ostatních, např. povinnosti správce daně postupovat v řízení podle zákona, včetně hodnocení důkazů v důkazním řízení, případně zjišťování skutečného obsahu právních úkonů nebo jiných skutečností rozhodných pro správné stanovení daně.

Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění, v ust. § 37a stanoví, že pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Za den vzniku přeplatku v důsledku nadměrného odpočtu se považuje den vyměření. Ustanovení tohoto zákona je nutno považovat za *lex specialis* vůči ust. § 43 odst. 3 zák. č. 337/1992 Sb. Lhůta pro vyměření DPH stanovená není a lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu se odvíjí teprve od okamžiku jeho vyměření. Současně správce daně musí respektovat základní práva daňových subjektů. Vyměřovací řízení v předmetné věci nelze ukončit, protože přetrvávají pochybnosti správce daně o správnosti daňového přiznání za zdaňovací období květen 2002. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že řízení je ze strany správce daně vedeno bez zbytečných průtahů.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal v postupu a rozhodnutí Krajského soudu v Praze stěžovatelem tvrzenou nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ani vady řízení. Za této situace nepovažuje kasační stížnost za důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. a *contrario*. Žalobce nebyl v řízení úspěšný a žalovaný správní orgán, který naopak úspěšný byl, náklady řízení neuplatňoval, (ostatně Nejvyšší správní soud ani žádné jemu vzniklé

náklady ze spisu nezjistil), a proto bylo rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 25. 8. 2004

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu