



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Lapo, spol. s r.o.**, se sídlem Lopuchova 65/11, Ostrava – Antošovice, zastoupený JUDr. Luborem Bernatíkem, advokátem se sídlem Preslova 9, Ostrava – Moravská Ostrava a Přívoz, proti žalovanému: **Finanční úřad Ostrava I.**, se sídlem Jurečkova 2, Ostrava – Moravská Ostrava a Přívoz, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 5. 2009, č. j. 22 Ca 102/2009 - 18,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 5. 2009, č. j. 22 Ca 102/2009 – 18, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 14. 5. 2009, č. j. 22 Ca 102/2009 - 18, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“), kterou se domáhal ochrany proti nečinnosti Finančního úřadu Ostrava I (dále jen „finanční úřad“) ve vytykácích řízeních týkajících se přiznání k dani z přidané hodnoty za leden, únor a březen 2008. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že obsahem první žalobní námítky je nesouhlas se způsobem a důvody zahájení vytykácího řízení. Nevytýká tak finančnímu úřadu v žádném případě jeho nečinnost, ale jeho aktivitu. Základním pojmovým znakem nečinnosti je však naopak pasivita správního orgánu, tedy opak situace, kdy správní orgán činí ve věci úkony, v daném případě výzvy k odstranění pochybností. V žalobě proti nečinnosti správního orgánu pak nemůže být stěžovatel s těmito námitkami úspěšný. Namítá-li, že vytykácí řízení nemělo být vůbec zahájeno, neboť k tomu nebyly naplněny podmínky, přísluší mu bránit se proti aktivitě (činnosti), nikoliv proti pasivitě (nečinnosti) správního orgánu. Takový prostředek mu dává ust. § 82 a násl. s. ř. s., a to žalobu proti nezákonnému zásahu. Namítá-li nedostatky způsobu zahájení vytykácího řízení, pak tyto nedostatky nemohou vést k závěru, že je finanční úřad nečinný, a soud může zákonost postupu finančního úřadu hodnotit toliko jako případnou vadu řízení v žalobě o přezkumu rozhodnutí, kterým bude správní řízení ukončeno (§ 65 a násl., zejm. § 76 s. ř. s.). Pokud stěžovatel odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 110/2007, jímž zřejmě myslí usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, toto rozhodnutí bylo vydáno právě v řízení o žalobě

proti již vydanému rozhodnutí správního orgánu, nikoliv v řízení o žalobě proti nečinnosti. Pokud stěžovatel finančnímu úřadu vytýká, že se snaží realizovat výslechy třetích osob prostřednictvím účelových dožádání, a to i přesto, že podle ustálené judikatury stěžovateli nelze vytýkat, že v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného subjektu, pak i tyto skutečnosti mohou být přezkoumány toliko v řízení o přezkum již vydaného správního rozhodnutí (§ 65 a násl. s. ř. s.). V tomto směru nezbývá než uzavřít, že finanční úřad, zajišťuje-li takové výslechy a provádí dožádání, vyvíjí ve věci činnost a není tedy nečinný. K odkazu stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 – 45, publikovaný pod č. 599/2005 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz, pak krajský soud konstatoval, že i jím bylo rozhodnuto v řízení o žalobě proti již vydanému rozhodnutí správního orgánu, nikoli v řízení o žalobě proti nečinnosti. Pokud stěžovatel namítal, že lhůty stanovené pro skončení vytýkacího řízení pokynem Ministerstva financí ze dne 17. 7. 1996, č. 55/1996 FZ o stanovení lhůt pro uzavření vytýkacího řízení, (dále jen „pokyn D-144“) jsou stavěny toliko na základě dožádání, pak pokyn č. D-144 výslovně stanoví, že „běh těchto lhůt se staví i po dobu dožádání“. K otázce namítané účelovosti těchto dožádání krajský soud uvedl, že se k ní vyjádřil již v předchozích dvou odstavcích. Z obsahu správních spisů navíc vyplývá, že dožádání byla finančním úřadem skutečně vyhotovena, vypravena, přičemž dosud nebyla vyřízena, resp. byla vyřízena toliko částečně, jak plyne např. z odpovědi dožádaného Finančního úřadu ve Frýdku-Místku.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že má za to, že již došlo k soustředění podkladů potřebných pro vydání rozhodnutí a že finanční úřad je povinen vydat ve věci rozhodnutí. V návaznosti na to proto v žalobě navrhl, aby krajský soud rozhodl tak, že finančnímu úřadu uloží povinnost vydat ve věci rozhodnutí, anebo pokud zjistí, že ještě nedošlo k soustředění podkladů potřebných pro vydání rozhodnutí finančním úřadem, necht' krajský soud zaváže finanční úřad, aby stěžovatele vyrozuměl o tom, které podklady pro vydání rozhodnutí dosud nebyly soustředěny (ve smyslu § 34c zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Krajský soud se však tímto žalobním návrhem vůbec nezabýval. Omezil se pouze na konstatování, že v tvrzené nezákonnosti spočívající v zahájení vytýkacího řízení výzvami (které neobsahují zákonné náležitosti) nemůže být spatřována nečinnost, ba právě naopak. Krajský soud tak nepochopil účel vyložení celého případu, a sice, že jsou vůči stěžovateli činěna od počátku nezákonná a obstrukční opatření ústící až k nečinnosti správního orgánu, který nevydal rozhodnutí, ačkoliv již došlo k soustředění potřebných podkladů. Touto výtkou se krajský soud vůbec nezabýval, neposoudil ji a neuložil finančnímu úřadu, aby ve věci vydal rozhodnutí či označil podklady, jež jsou pro vydání rozhodnutí třeba. Tímto postupem je stěžovatel nucen setrvávat ve stavu právní nejistoty. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek v celém rozsahu zrušil.

Finanční úřad se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s rozsudkem krajského soudu, neboť zastává názor, že na jeho straně nečinnost není. Ve sporu bylo dostatečně prokázáno, že podklady pro vydání rozhodnutí nejsou dosud shromážděny, a to ze zcela legitimních důvodů, které jsou mimo dispoziční sféru finančního úřadu. Potřeba scházejících důkazních prostředků, resp. jejich zajištění formou dožádání a mezinárodního dožádání, je odůvodněná, neboť bez jejich opatření nelze spolehlivě uzavřít, že byl zjištěn skutečný stav věci v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a z tohoto důvodu ani meritorně rozhodnout. Finanční úřad upozornil, že se podrobně vyjadřoval k nečinnosti a k související problematice v řízení před krajským soudem. S ohledem na výše uvedené navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle ust. § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., ale z jejího obsahu je zřejmé, že krajskému soudu vytýká nepochopení celého případu, nesouhlasí s jeho závěrem, že ve výzvách nemůže být spatřována nečinnost, ale naopak činnost. Z obsahu kasační stížnosti tedy vyplývá, že stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť vytýká krajskému soudu, že se odmítl zabývat jeho žalobními námitkami právě z důvodu nesprávného pochopení podstaty věci a nesprávného posouzení povahy úkonů finančního úřadu. Z kasační stížnosti pak vyplývá, že stěžovatel spatřuje pochybení krajského soudu jednak v posouzení nezákonnosti výzvy, již bylo vytýkácí řízení zahájeno, a jednak v posouzení nezákonných obstrukčních opatření ústících až v nečinnost finančního úřadu.

V případě posouzení zákonnosti zahájení vytýkácího řízení a požadavků na obsah výzvy, již vytýkácí řízení zahajuje, se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje s názorem krajského soudu, že v tomto případě je finančnímu úřadu vytýkána aktivita, a proto výzva k odstranění pochybností nemůže být přezkoumána v řízení podle ust. § 79 a násl. s. ř. s. Byl to totiž právě tento úkon, který založil, podle názoru stěžovatele, nezákonné vytýkácí řízení, které posléze vyústilo až v nečinnost. Proti předmětné výzvě se stěžovatel mohl v zákonem stanovené lhůtě domáhat ochrany pouze v řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením podle ust. § 82 a násl. s. ř. s. Případnou nekonkrétnost výzvy, jež by založila nezákonnost celého vytýkácího řízení, nelze kvalifikovat jako nečinnost, ale naopak případně jako nezákonný zásah a lze ji také namítat v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu po vydání platebního výměru a vyčerpání řádných opravných prostředků (viz zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, publikované pod č. 1729/2008 Sb. NSS). Krajský soud, a ani Nejvyšší správní soud, proto povahu výzvy ve smyslu ust. § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, kterou se zahajuje vytýkácí řízení, nemůže v řízení o ochraně proti nečinnosti přezkoumávat.

K otázce posouzení nečinnosti finančního úřadu v rámci probíhajícího vytýkácího řízení Nejvyšší správní soud uvádí, že touto problematikou se již dříve opakovaně zabýval. V rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publikovaném pod č. 605/2005 Sb. NSS a dostupném také na www.nssoud.cz, uvedl, že „Dožádání totiž staví lhůty podle pokynu D-144 pro rozhodnutí ve věci určitého daňového subjektu pouze v případě, že se jedná o provedení takového úkonu v daňovém řízení, který je pro toto rozhodnutí nezbytný; nestaví tedy lhůty v případě, že dožádání má za cíl prověřit skutečnosti s tímto daňovým subjektem sice související, ovšem pro rozhodnutí v jeho věci nikoli nezbytné.“ V rozsudku ze dne 26. 3. 2008, č. j. 1 Ans 3/2008 - 78, dostupném na www.nssoud.cz, dále uvedl, že „Pro posouzení důvodnosti žaloby na nečinnost může být mimo jiné důležité, zda se žalovaný vydávanými výzvami snaží

zjistit podstatné informace vztahující se k příslušné daňové povinnosti, resp. relevantní skutečnosti, na základě kterých bude možné daň správně vyměřit, anebo zda se již z jeho strany jedná o zjišťování informací pro věc nepodstatných, tedy v jistém smyslu o zneužití práva.“ Obdobný názor na nečinnost v případě správního řízení vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 6. 2008, č. j. 2 Ans 3/2007 – 120, publikovaném pod č. 456/2005 Sb. NSS a dostupném na www.nssoud.cz, v němž mimo jiné uvedl, že „Pokud by proto správní orgán prováděl nesmyslné a neúčelné úkony, například s cílem protahovat záměrně řízení, jednal by v rozporu s citovaným ustanovením a toto jednání by se svou povahou a závažnými právními důsledky jak z pohledu adresátů veřejné správy, tak i z hlediska ochrany veřejného zájmu dalo charakterizovat jako nečinnost správního orgánu. Lze tedy konstatovat, že nesmyslná a neúčelná činnost je z obsahového hlediska nečinností, neboť se s nečinností ve svých důsledcích dá srovnat, jelikož vede k neodůvodněnému průtahu v řízení.“

Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu tedy vyplývá v případě přezkoumání postupu finančního úřadu jako případné nečinnosti, která by měla za následek poškozování daňového subjektu na jeho právech (zejména bezúčelným oddalováním vrácení daňového přeplatku), požadavek přezkoumat právě účelnost a nezbytnost úkonů správce daně ve vytykáčím řízení. Pokyn D-144 uvádí, že běh lhůty k ukončení vytykáčím řízení (tři měsíce v případě finančních úřadů a čtyři měsíce v případě finančních ředitelství) se staví i po dobu dožádání podle ust. § 5 zákona o správě daní a poplatků, a to ode dne jeho odeslání do dne jeho vyřízení dožádaným správcem daně. Nelze-li dožádání vyhovět, sdělí to dožádaný správce daně s uvedením bližších důvodů neprodleně. Ve zvláště složitých a odůvodněných případech může stanovené lhůty prodloužit nejbližší vyšší správce daně nejvýše na dvojnásobek původní lhůty k vyřízení s tím, že celková doba uzavření vytykáčím řízení nesmí přesáhnout dvanáct měsíců. V mimořádných a odůvodněných případech, zejména u případů s mezinárodním prvkem, může Ministerstvo financí prodloužit původní lhůtu i nad rámec shora stanovených lhůt, pokud k vyřízení nestačila lhůta již prodloužená.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu je nutné v případě přerušení lhůty ve smyslu pokynu D-144 zkoumat nejen nastoupení podmínek formálních (doložení úkonů ve správním spise příslušnými dožádáními, existence povolení Ministerstva financí k prodloužení lhůty apod.), ale zejména splnění materiálních podmínek. Materiální podmínky pro přerušení lhůty ve smyslu výše citovaného metodického pokynu jsou dány pouze tehdy, pokud dožádání i způsob, jakým je prováděno, rozumně a účelně směřuje k dosažení účelu vytykáčím řízení, tj. zejména ke zjištění pro věc podstatných skutkových okolností. Lhůtu pak nepřerušují úkony finančního úřadu, které uvedené charakteristice neodpovídají, tj. např. bezdůvodně prodlužují trvání vytykáčím řízení či se o nich nelze rozumně domnívat, že by vedly ke zjištění rozhodujících skutečností. Krajský soud však v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že skutečnosti týkající se účelovosti dožádání mohou být přezkoumány toliko v řízení o přezkumu vydaného správního rozhodnutí. Tato úvaha krajského soudu je vzhledem k výše uvedeným judikatorním závěrům nesprávná. V důsledku tohoto nesprávného názoru pak krajský soud nezkoumal právě naplnění materiálních podmínek přerušení lhůty, tedy neposuzoval účelnost jednotlivých dožádání finančního úřadu, jejich návaznost na předchozí vyjádření stěžovatele a na pochybnosti specifikované ve výzvě. V odůvodnění rozsudku tak nejsou uvedeny žádné úvahy, které by nasvědčovaly, že se krajský soud okolnostmi přerušení lhůty řádným způsobem vypořádal, ač byl povinen v rámci žaloby na nečinnost v průběhu vytykáčím řízení materiální povahu úkonů finančního úřadu zkoumat. Pokud by se totiž úkony prováděné v případě stěžovatele ukázaly pro účely vydání platebního výměru nadbytečnými, bylo by na místě přistoupit k hodnocení postupu finančního úřadu jako případné nečinnosti.

Vzhledem k výše uvedeným důvodům je rozhodnutí krajského soudu nezákonné, a proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. srpna 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu