



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **Easy Working, s. r. o.**, se sídlem Sokolská třída 1615/50, Ostrava – Moravská Ostrava a Přívoz, zastoupený JUDr. Jaromírem Leimbergerem, advokátem se sídlem Česká 15, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 1. 2015, č. j. 31 A 19/2014 – 60,

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 :

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 14. 1. 2015, č. j. 31 A 19/2014 - 60, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“), kterou se domáhal ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu, který spatřoval v nezákonnosti vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 11. 2013, č. j. 27515/13/5000-14304-710132, jímž byl informován o odložení podnětu podle ust. § 38 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že tvrdil-li stěžovatel nezákonnost vyrozumění o odložení jeho podnětu (dále jen „vyrozumění“), kterou spatřoval v tom, že mu nebylo sděleno, které podklady potřebné pro rozhodnutí dosud chybí, pak toto tvrzení je rozporné s obsahem předmětného vyrozumění, v němž jsou na str. 10 v předposledním odstavci uvedena konkrétní čísla jednacích dožádání správce daně, který očekává odpovědi, jež mohou ovlivnit výsledek vedeného daňového řízení. Rovněž popsany průběh daňového řízení nespovídá argumentaci stěžovatele o nezákonném zásahu Odvolacího finančního ředitelství, které jeho podnět na ochranu před nečinností správce daně jako nedůvodný odložilo. Odvolací finanční ředitelství postupovalo v souladu s ust. § 38 daňového řádu, přičemž popis zjištěných skutečností vyplývající

z jeho vyrozumění je podrobný, logický a zcela důvěryhodný a s jeho závěry se krajský soud plně ztotožnil. Jsou-li dány pochybnosti odůvodňující vedení daňové kontroly, pak v jejím průběhu je správce daně oprávněn, a rovněž povinen, prověřit existenci důvodných pochybností, které je případně potřeba odstranit, a k tomu provádí potřebné úkony směřující k tomuto cíli. Nejde o úkony či postupy prováděné v rozporu se zákonem, které by mohly být nezákonným zásahem ve smyslu ust. § 82 s. ř. s. Za nezákonný zásah by bylo možno považovat pouze takové úkony, které by zjevně nesměřovaly k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností nebo úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy nejsou žádné skutkové pochybnosti o stavu věci. K odkazu stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25, krajský soud uvedl, že v uvedené věci se jednalo primárně o posouzení přípustnosti žaloby k věcnému projednání a v konečném důsledku byla žaloba proti nezákonnému zásahu odmítnuta. Žalobnímu tvrzení o nezákonnosti postupu Odvolacího finančního ředitelství krajský soud z uvedených důvodů nepřisvědčil, úkon Odvolacího finančního ředitelství vyhodnotil jako zcela souladný se zákonem, a žalobu proto jako nedůvodnou zamítl.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že podle jeho názoru by měl mít poměrně přesné povědomí aspoň o tom, kterým směrem se jeho daňové kontroly ubírají už jen proto, aby v nich mohl aktivně vystupovat. Předmětné daňové kontroly běží v současné době takřka tři roky bez hmatatelného výsledku. Poslední konkrétní kontakt mezi stěžovatelem a správcem daně byla výzva k dokazování ze dne 12. 9. 2013, č. j. 2492842/13/3201-05402-804561, na kterou stěžovatel reagoval dne 1. 10. 2013. Daňový řád dává stěžovateli pouze jedinou možnost, jak se popsané situaci bránit, a to podnět na nečinnost podle ust. § 38 citovaného zákona. Odvolací finanční ředitelství však úspěšně institut podnětu na nečinnost maří. Stěžovatel si je vědom, že na podnět na nečinnost nelze očekávat konkrétní sdělení, neboť správce daně nemůže přesně vědět, jaké informace získá. Reakce Odvolacího finančního ředitelství jsou však přesně opačné, neříkají totiž vůbec nic. Sdělení typu „očekávají se odpovědi na dožádání“, navíc ve věci subjektů, se kterými stěžovatel nikdy neobchodoval a které vesměs ani nezná, je nic neříkající. Vyrozumění tak postrádá informace, které má obsahovat. Odvolací finanční ředitelství tedy porušilo ust. § 38 odst. 4 daňového řádu, neboť neuvedlo smysluplné informace o podkladech, které dosud chybějí. Jejich neuvedení znemožňuje stěžovateli aktivně konat, aby byly daňové kontroly co nejrychleji ukončeny. Navíc maří účel ochrany stěžovatele před případnou nečinností správce daně. Odvolací finanční ředitelství navíc porušilo právo stěžovatele na spravedlivý proces podle čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel v podnětu na nečinnost namítal i nečinnost podle ust. § 38 odst. 2 daňového řádu. Odvolací finanční ředitelství však ve vyrozumění vyloučilo namítanou nečinnost podle ust. § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu, čímž ovšem popírá souběh obou nečinností. Zastává-li tedy Odvolací finanční ředitelství názor, že o nečinnost podle ust. § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu nejde, bylo současně povinno věcně posoudit argumentaci ve věci nečinnosti správce daně podle odst. 2 citovaného ustanovení. Je zjevné, že podle názoru krajského soudu jsou informace obsažené ve vyrozumění dostatečné, a proto je stěžovatel přesvědčen, že krajský soud právní otázku výkladu ust. § 38 odst. 4 daňového řádu nesprávně posoudil. Napadený rozsudek navíc postrádá dostatečné odůvodnění uvedeného názoru, a proto je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Namítanou nečinností správce daně podle ust. § 38 odst. 2 daňového řádu se pak krajský soud nezabýval vůbec. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovilo souhlas se závěry krajského soudu, protože je krajský soud řádně a náležitě odůvodnil, přičemž vycházel z objektivně zjištěného a prokázaného skutkového stavu, který má oporu ve správním spise.

pokračování

Krajský soud dospěl k závěru, že Odvolací finanční ředitelství postupovalo zcela v souladu s ust. § 38 odst. 4 daňového řádu, neboť na str. 10 vyrozumění uvedlo konkrétní čísla jednacích dožadání správce daně, na něž jsou očekávány odpovědi, které mohou ovlivnit výsledek daňového řízení. Ve vyrozumění Odvolací finanční ředitelství velmi podrobně popsalo průběh vedeného daňového řízení, jednotlivé konkrétní úkony a postupy správce daně a konstatovalo, že ze spisového materiálu je zcela zřejmé, že jsou správcem daně kontinuálně prováděny úkony směřující k objasnění skutkového stavu věci, přičemž se v žádném případě nejedná o úkony, které by byly správcem daně prováděny účelově bez racionálního opodstatnění. Odvolací finanční ředitelství tedy ve vyrozumění výslovně uvedlo, které konkrétní podklady potřebné pro ukončení daňových kontrol chyběly správci daně v okamžiku posouzení daného podnětu na ochranu před nečinností. Podle jeho názoru ve vyrozumění nemusí být nutně uveden konkrétní a taxativní výčet všech jednotlivých chybějících podkladů. Správce daně totiž není schopen v průběhu shromažďování podkladů podat úplný a uzavřený seznam toho, co bude ve výsledku shromážděno. Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že dané vyrozumění obsahuje převážně nepodstatné informace o úkonech správce daně, aniž by tyto úkony byly jakýmkoliv způsobem hodnoceny. Při posuzování podnětu na ochranu před nečinností není úkolem nejbližší nadřízeného správce daně hodnotit úkony správce daně, jehož nečinnost je v podnětu namítána, neboť by tím byla v opačném případě porušena zásada dvojinstančnosti daňového řízení. Z tohoto důvodu tedy Odvolací finanční ředitelství ve vyrozumění nepřistoupilo k hodnocení jednotlivých úkonů správce daně. Odvolací finanční ředitelství je přesvědčeno, že podnět k ochraně před nečinností byl prověřen v plném rozsahu. Pokud jde o namítanou nečinnost podle ust. § 38 odst. 2 daňového řádu, toto ustanovení má ryze subsidiární povahu vůči odst. 1 citovaného ustanovení. Stěžovatelem tedy nemohla být namítána nečinnost správce daně podle ust. § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu a současně podle odst. 2 citovaného ustanovení. Vydáním vyrozumění tedy nedošlo k nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení ze strany Odvolacího finančního ředitelství. Podnět stěžovatele na ochranu před nečinností správce daně byl posouzen zcela v souladu s platnými právními předpisy, a to v celém rozsahu. Proto Odvolací finanční ředitelství navrholo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta a byla mu přiznána náhrada nákladů řízení v paušální částce 300 Kč na základě ust. § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), a to s poukazem na ust. § 36 odst. 1 s. ř. s. a nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele se způsobem vyřízení jeho podnětu, ve kterém namítal nečinnost správce daně, když zejména namítal, že Odvolací finanční ředitelství porušilo ust. § 38 odst. 4 daňového řádu, neboť neuvedlo smysluplné informace o podkladech, které dosud správci daně chybějí.

Podle ust. § 38 odst. 4 daňového řádu neshledá-li nejbližší nadřízený správce daně podnět důvodným, odloží jej a osobu, která podala podnět, o tom vyrozumí do 30 dnů s uvedením důvodů. Je-li důvodem odložení podnětu to, že správce daně dosud neshromáždil podklady potřebné k rozhodnutí, uvede ve vyrozumění i informaci o tom, které podklady dosud chybí.

Podle obsahu správního spisu byl dne 9. 10. 2013 Odvolacímu finančnímu ředitelství doručen stěžovatelův podnět na nečinnost správce daně v probíhajících kontrolách daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, červenec, srpen a září 2012. Odvolací finanční

ředitelství tento podnět vyřídilo vyrozuměním ze dne 8. 11. 2013, ve kterém obsáhlým a podrobným způsobem popsalo dosavadní průběh daňového řízení a konstatovalo, že v průběhu postupů k odstranění pochybností byly správcem daně kontinuálně prováděny úkony směřující k objasnění skutkového stavu, přičemž se nejedná o úkony, které by byly prováděny pouze formálně a bez racionálního opodstatnění. Odvolací finanční ředitelství rovněž uvedlo, že prověřením předmětných řízení bylo zjištěno a ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně dosud neshromáždil všechny důkazní prostředky a nemá tedy dostatek podkladů potřebných pro svá rozhodnutí ve smyslu ust. § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Podle jeho názoru jsou zahájené daňové kontroly vzájemně propojené, neboť se týkají stejného zboží (optické čočky) a není možné o nich rozhodnout jednotlivě, bez vzájemných souvislostí a bez všech zjištěných skutečností. Závěrem Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že správce daně očekává odpovědi na dožádání č. j. 2489106/13/3201-05402-804561, č. j. 2491743/13/3201-05402-804561, č. j. 2491931/13/3201-05402-804561 a č. j. 2610636/13/3201-05402-804561, která mohou ovlivnit výsledky řízení. Protože Odvolací finanční ředitelství dospělo k závěru, že nebylo zjištěno, že by správce daně nepostupoval v řízení bez zbytečných průtahů, podaný podnět stěžovatele odložilo ve smyslu ust. § 38 odst. 4 daňového řádu.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu postupovalo Odvolací finanční ředitelství v souladu s citovaným ustanovením, neboť z vyrozumění jsou zřejmé důvody jeho postupu a je v něm obsažena i informace o tom, jaké podklady správci daně dosud chybí. Z povahy věci je zřejmé, že nemůže jít o konkrétní a vyčerpávající výčet jednotlivých podkladů, ale spíše o typové označení, např. podklady dožádané u jiného orgánu veřejné moci. Správce daně totiž nemůže být schopen v době, kdy shromažďuje podklady pro vydání rozhodnutí, podat úplný seznam toho, co bude ve výsledku shromážděno. Jestliže tedy Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že správce daně ještě nemá k dispozici odpovědi na dožádání a uvedlo i jejich čísla jednací, pak takto poskytnutá informace je dostačující. Krajský soud tedy posoudil uvedenou právní otázku správně, a předmětná stížní námitka stěžovatele je proto nedůvodná.

V souvislosti s touto stížní námitkou stěžovatel namítal také nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů, která podle něj spočívala v tom, že krajský soud svůj závěr dostatečně neodůvodnil a že se nezabýval všemi jeho argumenty obsaženými v žalobě.

Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, např. rozsudku ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25, s tímto stížním důvodem je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy věc bude soudem pravomocně rozhodnuta, což není ani v zájmu účastníků řízení, protože je jejich základním právem, aby věc byla projednána bez zbytečných průtahů (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), resp. v přiměřené lhůtě (čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod), a ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení. Přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých námitek dílčích a souvisejících.

Z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud se zabýval stěžejní námitkou stěžovatele, že Odvolací finanční ředitelství ve vyrozumění neuvedlo zákonem požadované informace. Lze sice souhlasit se stěžovatelem, že právní posouzení obsažené v odůvodnění napadeného rozsudku je velmi stručné, ale Nejvyšší správní soud se zřetelem

pokračování

na shora uvedené dospěl k závěru, že absence výslovného posouzení dílčích žalobních námitek, které souvisely s námitkou stěžejní, za situace, kdy krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že Odvolací finanční ředitelství postupovalo v souladu s ust. § 38 odst. 4 daňového řádu, nepůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů. Tato stížní námitka je proto rovněž nedůvodná.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a Odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

Odvolací finanční ředitelství požadovalo o přiznání paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč podle ust. § 13 odst. 3 advokátního tarifu v souvislosti s jedním úkonem právní služby (písemné vyjádření ke kasační stížnosti) s poukazem na § 36 odst. 1 s. ř. s. a na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. Podle názoru Nejvyššího správního soudu není rovnost účastníků řízení ve smyslu ust. § 36 odst. 1 s. ř. s. narušena, pokud správnímu orgánu není v řízení, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu ust. § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží advokátovi náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby, přičemž nedohodl-li se s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „[z]ákladu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstračního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“ *A contrario* z citovaného nálezu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníkovi řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 10 Afs 259/2014 - 56, ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 226/2014 - 33, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20). Taková situace jednoznačně v dané věci nastala. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS, „v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. [...] Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součástí povinností plynoucí z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi.“ Podle citovaného rozsudku by Odvolacímu finančnímu ředitelství nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by bylo zastoupeno advokátem, a proto ve smyslu citovaného nálezu mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, že zastoupeno není. Pro podporu výše uvedeného postupu viz také rozsudky

Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 10 Afs 259/2014 - 56, ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 226/2014 - 33, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20.

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

V Brně dne 4. června 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu