



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **F. F.**, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2015, č. j. 29 A 61/2014 – 59,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobci **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**
- III.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce brojil žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) proti nečinnosti žalovaného ve věci přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období II. čtvrtletí 2013 a domáhal se vydání a zaslání stejnopisu platebního výměru vystaveného na tuto daň. Žalobu odůvodnil tím, že k jeho žádosti o zaslání stejnopisu platebního výměru na DPH za II. čtvrtletí 2013 mu žalovaný sdělil, že podaná daňová přiznání se stala neúčinnými. Žalobce byl v těchto přiznáních uveden jako plátce DPH, avšak žalovaný zjistil, že k 31. 12. 2012 byla jeho registrace k DPH zrušena. O takovém rozhodnutí však žalobce nevěděl a žádost o zrušení registrace sám nepodal. Podpisy na listinách, které mají dokládat zrušení registrace DPH, patří J. F., bratru žalobce; tuto skutečnost prokazují také ve správním řízení provedené výslechy svědků a svědčí o tom též znalecký posudek ze dne 9. 5. 2014. Žalobce podal podnět na ochranu proti nečinnosti žalovaného dne 26. 12. 2013, ten však byl nadřízeným orgánem dne 27. 1. 2014 odložen; nadřízený orgán se ztotožnil s postupem žalovaného dle § 74 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Dle žalobce však podle tohoto

ustanovení nebylo možno postupovat, neboť na výzvy žalovaného k odstranění vad podání reagoval dostatečně.

[2] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobě vyhověl a uložil žalovanému povinnost vydat rozhodnutí ve věci žalobcova přiznání k DPH ze dne 22. 7. 2013 za zdaňovací období II. čtvrtletí 2013 ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku. Uzavřel, že postup žalovaného, který žalobce vyzýval dle § 74 daňového řádu k odstranění vad podání, je technicistní, formalistický a zejména nezákonný. Podaná daňová přiznání měla z formálního hlediska nepochybně veškeré náležitosti. Jestliže žalobce na základě výzvy žalovaného vyjádřil nesouhlas ohledně otázky svého plátcovství, nebylo možno shledat daňová přiznání neúčinnými. Problematika plátcovství žalobce byla v podstatě otázkou předběžnou dle § 99 daňového řádu a žalovaný se jí měl dostatečně zabývat. Jestliže totiž v nalézacím řízení vyvstane otázka daňového statusu daňového subjektu, je nutno jí věnovat náležitou pozornost.

II. Obsah kasační stížnosti

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a z důvodu nepřezkoumatelnosti.

[4] Z napadeného rozsudku dle názoru stěžovatele mimo jiné neplyne, na základě jakých skutečností shledal soud argumentaci a postup stěžovatele v této věci lichými. Nelze se ztotožnit s posouzením krajského soudu spočívajícím v tom, že podání žalobce bylo formálně bezvadné a že stěžovatel vyzval žalobce k odstranění shledaných obsahových vad. V daném případě se jednalo o otázku statusu plátcovství k DPH, neboť žalobce v podání sebe označil za plátce, kdežto stěžovatel vycházel z pravomocného rozhodnutí o zrušení registrace k DPH. Stěžovatel neměl postaveno najisto, v jaké pozici se žalobce nacházel v kontextu zákona o DPH. Posouzení této otázky bylo nezbytné pro právní jistotu stěžovatele, žalobce i dalších osob. V případě, že má podání vady, nemá správce daně oprávnění je zhojit vlastním úsudkem. Při pochybnostech o skutečné vůli podatele má pro tyto případy zakotven právě institut odstranění vad podání. Stěžovatel v rámci vstřícnosti a v souladu se zásadou spolupráce žalobci poskytl přiměřenou nápomoc při odstraňování vad podání, např. tím, že se jej dotázal, zda má jeho podání brát jako žádost o obnovu řízení. Dle názoru stěžovatele se nelze ztotožnit s posouzením krajského soudu o nezákonnosti aplikace § 74 odst. 3 daňového řádu. Tvrzení žalobce o tom, že je plátcem DPH, bez toho, že by to jakkoli prokázal, nedosahuje takové kvalitativní úrovně, aby je stěžovatel mohl shledat dostatečným k odstranění vad daného podání. Stěžovatel v daném případě neměl pochybnosti o postavení žalobce jako plátce, resp. neplátce DPH, a postupoval v mezích zákona. Nesouhlasil s názorem krajského soudu, že problematika plátcovství byla v podstatě předběžnou otázkou dle § 99 daňového řádu. Žalobce podal návrh na obnovu řízení; v obnoveném řízení bylo zrušeno rozhodnutí o zrušení registrace žalobce k DPH.

[5] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel [§ 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění

pokračování

pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a za stěžovatele jedná jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy přípustná.

[7] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[8] Předně je vhodné konstatovat, že Nejvyšší správní soud v nedávně době rozhodoval o obsahově téměř totožné kasační stížnosti stěžovatele směřující proti obdobnému rozsudku krajského soudu, a to rozsudkem ze dne 30. 9. 2015, č. j. 1 Afs 53/2015 – 29 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Jedinou podstatnou odlišností ve věci sp. zn. 1 Afs 53/2015 bylo, že se žalobcovo daňové přiznání vztahovalo k jiným zdaňovacím obdobím, než je tomu v nyní souzené věci. Stěžovatelovy kasační námítky i právní názor krajského soudu tedy již byly Nejvyšším správním soudem posuzovány; zdejší soud neshledal důvod pro odchýlení se od svého názoru vyřčeného ve věci sp. zn. 1 Afs 53/2015.

[9] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť se jedná o natolik závažnou vadu, že je třeba se jí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal. Tvrdil-li stěžovatel, že z rozsudku neplyne, na základě jakých skutečností krajský soud shledal argumentaci a postup stěžovatele lichými, není tato námitka důvodná. Krajský soud se v napadeném rozsudku podrobně vypořádal se všemi podstatnými skutečnostmi a své závěry logicky zdůvodnil.

[10] Pokud jde o námitku nezákonnosti spočívající v nesprávném právním posouzení věci krajským soudem, má Nejvyšší správní soud za to, že stěžovatel primárně postupoval v souladu s daňovým řádem, pokud žalobce upozornil postupem dle § 74 odst. 1 daňového řádu na obsahový rozpor mezi údaji v podaných daňových přiznáních a evidovanými registračními údaji. Nicméně, za situace, kdy z reakce žalobce na výzvu stěžovatele byly zcela zjevné pochybnosti o statusu žalobce ve vztahu k plátcovství DPH, bylo na stěžovateli, aby učinil kroky k odstranění těchto pochybností. Lze souhlasit se závěry krajského soudu v tom, že otázka plátcovství byla ve věci otázkou předběžnou ve smyslu § 99 daňového řádu. K závěru o neúčinnosti daňových přiznání žalobce nebylo možno dojít bez dalšího, tedy bez vyřešení otázky statusu žalobce jakožto daňového subjektu. Nebyl tudíž správný postup stěžovatele, který při vědomosti pochybností o statusu plátcovství žalobce vyhodnotil jeho daňové přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období jako neúčinné. Je však třeba mít na zřeteli, že i přes tento chybný postup byla u stěžovatele v jiném řízení, a to v řízení o návrhu žalobce na povolení obnovy řízení, řešena otázka statusu plátcovství žalobce a že stěžovatel nemohl až do vyřešení této předběžné otázky požadavku žalobce vyhovět. Pokud byla objektivním, byť stěžovatelem neprezentovaným důvodem jeho nekonání v daném řízení skutečnost, že v jiném řízení byla řešena předběžná otázka, nejednalo se o nečinnost, na kterou by bylo možno reagovat prostředky ochrany před nečinností.

[11] Stěžovateli je možné dát za pravdu, že daňový řád poskytuje správci daně v obdobných případech omezené možnosti, nicméně vždy je nutné činnost správce daně směřovat ke splnění cílů zakotvených v § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy ke správnému zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, a to při respektování všech zásad daňového řízení. Nejvyšší správní soud s ohledem na specifika dané věci nepovažuje postup stěžovatele, kterým dospěl k závěru

o neúčinnosti daňového přiznání žalobce, za technicistní či formalistický; lze jej však v dané věci označit za nepřijatelný a neúčelný.

[12] Krajský soud nesprávně dovodil, že stěžovatel byl nečinný již v důsledku nesprávného postupu spočívajícího v závěru o neúčinnosti daňového přiznání. Ve svých úvahách navíc zcela pominul, že ke dni jeho rozhodnutí již byla otázka statusu žalobce jako daňového subjektu vyřešena. Stěžovatel totiž vydal dne 26. 11. 2014 rozhodnutí č. j. 4105272/14/3002-00510-711450, jímž zrušil rozhodnutí Finančního úřadu Brno-venkov ze dne 6. 11. 2012, kterým byla zrušena registrace žalobce coby plátce DPH. Tato skutečnost je však zcela zásadní pro posouzení důvodnosti žaloby, potažmo kasační stížnosti. V řízení o ochraně proti nečinnosti se totiž uplatní zásada zakotvená v § 81 odst. 1 s. ř. s., podle které soud rozhoduje na základě skutkového stavu ke dni svého rozhodnutí. To platí i pro rozhodování Nejvyššího správního soudu v řízení o kasační stížnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 1 Ans 8/2007 - 49). Nejvyšší správní soud se tedy zabýval tím, zda lze ke dni rozhodnutí o kasační stížnosti dospět k závěru o nečinnosti stěžovatele a zda je ve výsledku návrh žalobce důvodný.

[13] Z § 38 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, jestliže a) marně uplynula zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon, nebo b) neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá, nebo c) nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí. Je nepochybné, že stěžovatel v pozici správce daně si v okamžiku vyřešení předběžné otázky musel být vědom požadavku žalobce na vydání platebního výměru za předmětné zdaňovací období. Bylo tedy na stěžovateli, aby po vyřešení předběžné otázky statusu žalobce postupoval bez průtahů v řízení o jeho daňovém přiznání; měl uvážit, zda má shromážděny potřebné podklady pro vydání platebního výměru, a v tom případě jej bez zbytečného odkladu ve smyslu § 139 a § 140 daňového řádu vydat a následně též zaslat žalobci, nebo při splnění zákonných podmínek v obvyklé lhůtě činit kroky dle § 89 a § 90 daňového řádu k odstranění pochybností o daňové povinnosti žalobce.

[14] Ve vztahu k daňovému přiznání za II. čtvrtletí roku 2013, kde žalobce neuplatnil nárok na daňový odpočet, je namístě při výkladu pojmu postupu správce daně bez zbytečného odkladu jednak zohlednit specifické skutkové okolnosti věci, jednak také přihlídnout k procesním pravidlům stanoveným daňovým řádem. Při zhodnocení všech těchto okolností lze dospět k závěru, že stěžovatel měl při vědomosti žalobcova požadavku na vydání platebních výměrů postupovat s co největším urychlením, tedy v řádu dnů, maximálně týdnů. Z obsahu správního spisu však bezpochyby vyplývá, že stěžovatel žádné kroky vedoucí k vydání rozhodnutí nečinil. V této souvislosti lze tedy hovořit o nečinnosti stěžovatele již ke dni vydání napadeného rozsudku.

[15] Nejvyšší správní soud má za to, že při posuzování věci je namístě považovat za splněnou též podmínku bezúspěšného vyčerpání prostředků na ochranu proti nečinnosti dle § 79 odst. 1 s. ř. s.; na tom nic nemění skutečnost, že v době podání podnětu na ochranu proti nečinnosti žalobcem nebylo možno s ohledem na závěry vyslovené v tomto rozsudku hovořit o nečinnosti stěžovatele.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] S odkazem na argumentaci uvedenou shora v bodu [12] posuzuje Nejvyšší správní soud nečinnost stěžovatele ke dni vydání tohoto rozhodnutí. Z vyslovených závěrů jednoznačně vyplývá, že k tomuto okamžiku je stěžovatel nečinný. Napadený rozsudek je tedy ve výsledku

pokračování

věcně správný. Kasační stížnost proto není důvodná a soud ji dle § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítl.

[17] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení úspěšný a nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobci, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení, jak vyplývá z obsahu spisu, nevznikly.

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

V Brně dne 22. října 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu