



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., a JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., ve věci

žalobce: **ALLIED GROCERS s.r.o.**, IČO 26969181
sídlem Francouzská 893/21, 602 00 Brno
zastoupený advokátem Mgr. Tomášem Bařinou
sídlem Burianovo nám. 681/8a 616 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného v řízení o odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 23. 8. 2018, č. j. 3845961/18/3001-51522-712595, a v řízení o odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 8. 10. 2018, č. j. 4303399/18/3001-51522-712595,

takto:

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 A 159/2020 a sp. zn. 29 A 161/2020 **se spojují** ke společnému projednání; věc bude nadále vedena pod sp. zn. 29 A 159/2020.
- II. Žalovanému se **ukládá povinnost** vydat ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku vydat rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 23. 8. 2018, č. j. 3845961/18/3001-51522-712595.

- III. Žalovanému **se ukládá povinnost** vydat ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku vydat rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 8. 10. 2018, č. j. 4303399/18/3001-51522-712595.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 23 602 Kč, a to k rukám jeho advokáta Mgr. Tomáše Bařiny, sídlem Burianovo nám. 681/8a 616 00, Brno, na účet číslo 2105702841/2700, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Krajskému soudu v Brně byly ve dnech 24. 9. 2020 a 29. 9. 2020 doručeny žaloby proti nečinnosti, kterými se žalobce domáhal, aby soud žalovanému uložil povinnost vydat rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště v Brno I, na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za červen 2014 ze dne 23. 8. 2018, č. j. 3845961/18/3001-51522-712595, a za leden 2015 ze dne 8. 10. 2018, č. j. 4303399/18/3001-51522-712595, ve lhůtě 30 dní od právní moci rozsudku.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce se žalobami domáhal ochrany proti nečinnosti žalovaného, kterou spatřoval v tom, že žalovaný dosud nerozhodl o jeho odvoláních proti shora uvedeným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty.
3. Uvedl, že na základě daňových kontrol dospěl Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) k závěru, že osvobození při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, bylo žalobcem uplatněno neoprávněně, neboť plnění byla zasažena podvodem na DPH, o němž žalobce mohl a měl vědět. Správce daně tak uplatněné osvobození neuznal a vydal dva platební výměry – za červen 2014 ze dne 23. 8. 2018, č. j. 3845961/18/3001-51522-712595, a za leden 2015 ze dne 8. 10. 2018, č. j. 4303399/18/3001-51522-712595. Proti platebnímu výměru za červen 2014 podal žalobce dne 21. 9. 2018 odvolání k žalovanému, a proti platebnímu výměru za leden 2015 podal žalobce odvolání 26. 10. 2018. Do dne podání žalob nebylo o odvoláních rozhodnuto, ačkoliv lhůta obvyklá pro vyřízení odvolání uplynula již 21. 3. 2019 a 26. 4. 2019.
4. Žalobce vychází z § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a domnívá se, že ačkoliv lhůta pro vyřízení jeho odvolání není zákonem výslovně stanovena, žalovaný jedná v rozporu s § 38 odst. 1 písm. b), když neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá, neboť takto je definována s účinností od 1. 2. 2016 Pokynem č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní č. j. MF-21968/2015/39 (dále jen „Pokyn č. MF-5“) publikovaný ve Finančním zpravodaji č. 5/2015 a dostupný na www.mfcr.cz. Podle čl. I. odst. 1 písm. a) Pokynu MF-5 je lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání dle § 116 odst. 1 daňového řádu, s výjimkou případů uvedených v odst. 2 písm. d) Pokynu č. MF-5, stanovena v délce 6 měsíců. Žalovaný však v dané lhůtě nevydal žádné rozhodnutí o odvolání žalobce, ale byl absolutně nečinný – až dne 17. 12. 2019 uložil správci daně doplnit spisový materiál týkající se žalobcova odvolání. Poté byl žalovaný opět nečinný až do 27. 7. 2020, kdy musel reagovat na podnět proti nečinnosti žalobcem podaný dne 3. 7. 2020. Žalovaný si pak dne 27. 7. 2020 vyžádal

od správce daně další doplnění spisového materiálu v písemnosti č. j. 29006/20/5300-21444-711275, k čemuž mu stanovil lhůtu do 27. 11. 2020.

5. Žalobce má tak za to, že došlo k porušení § 7 daňového řádu i jeho práva na projednání věci bez zbytečných průtahů dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Svá tvrzení podpořil žalobce odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 7. 2001, sp. zn. II. ÚS 225/01, a ze dne 28. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 146/01 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>).
6. Žalobce podal dne 3. 7. 2020 na Generální finanční ředitelství podněty na odstranění nečinnosti žalovaného v obou řízeních o odvolání. Na to žalobce obdržel od Generálního finančního ředitelství vyrozumění o odložení podnětu (podněty byly sloučeny a bylo vydáno jedno vyrozumění) ze dne 31. 7. 2020. Generální finanční ředitelství bylo toho názoru, žalovaný již činný je, když vydal dne 27. 7. 2020 písemnost č. j. 29006/20/5300-21444-711275, kterou uložil správci daně doplnit spisový materiál, k čemuž mu stanovil lhůtu do 27. 11. 2020. Nadto Generální finanční ředitelství dodalo, že jde o velmi komplikované daňové řízení a není oprávněno posuzovat a hodnotit dle § 38 daňového řádu nečinnost, která se případně vyskytla v minulosti.
7. Žalobce nesouhlasí se závěry Generálního finančního ředitelství, neboť se domnívá, že právě nečinnost žalovaného po podání obou odvolání minimálně do 17. 12. 2019 je to, čím se mělo Generální finanční ředitelství zabývat. Toto je i podstatou žaloby, je totiž nutné, aby bylo zcela zřetelně konstatováno, že ze strany žalovaného dochází ke zneužívání § 115 odst. 1 daňového řádu faktickým pokračováním v daňové kontrole a nezákonným prodlužováním lhůt dle § 148 daňového řádu. Žalobce má za to, že takto svévolně a nezákonně již nelze nadále postupovat. Neúměrnou délku doby řízení navíc nelze ospravedlnovat ani poukazem na komplikovanost daňového řízení, v jehož rámci je prověřována jak oprávněnost uplatňovaného osvobození při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, tak i možnost zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH. Jde o argument zcela irelevantní, neboť nejenom, že z hlediska proporcionality převažuje zájem na dodržování základních práv žalobce, ale rovněž nelze v současnosti dvouleté časové období bez vydání rozhodnutí považovat za přiměřené komplikovanosti případu. Ostatně i samotný Pokyn č. MF-5 uvádí, že v odůvodněných, komplikovaných případech, lze stanovenou lhůtu 6 měsíců prodloužit na její dvojnásobek. V současnosti je správní praxí zavedená lhůta již na svém čtyřnásobku a o odvolání žalobce stále nebylo rozhodnuto.
8. Za činnost žalovaného rovněž nelze považovat ani to, že si v horizontu posledních dvou let dvakrát vyžádal doplnění spisového materiálu od správce daně. Ačkoliv zde žalovaný vyvinul jistou činnost, jde o neodůvodněně pomalý postup, který lze bez pochyby označit za nečinnost ve smyslu § 7 odst. 1 daňového řádu. Nad rámec výše uvedeného je pak nutné konstatovat celkovou neefektivitu postupu žalovaného jako odvolací instance, když jeho jediná, navíc velice pomalá reakce na podané odvolání je ta, že pověří činností (doplněním spisu) jiný správní orgán, který ve věci rozhodoval v prvním stupni, přičemž sám zůstává pasivní. Žalobce na okraj uvádí, že pokud je žalovaný ochromen přetížením kvůli velkému nápadu opravných prostředků, pak toto rozhodně není problém žalobce, ale jedná se výlučně o věc finanční správy.
9. Žalobce se dále domnívá, že z popsaného jednání žalovaného je téměř jisté, že ani bezprostředně po uplynutí posledně stanovené lhůty (do 27. 11. 2020 k doplnění

spisového materiálu) nedojde k vydání rozhodnutí o odvolání. Žalobce dodal, že je přes veškerou součinnost, kterou vždy poskytoval a poskytuje správci daně, jakož i žalovanému, vystavován konstantnímu porušování svého základního práva ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalovaný svou nečinností udržuje žalobce v absolutní nejistotě, kdy vydá konečné rozhodnutí o jeho odvolání. Žalovaný nerespektuje zavedenou správní praxi a žalobci tedy nezbývá, v den, kdy se čekání na rozhodnutí žalovaného přehouplo do třetího roku, než podat žalobu na ochranu proti nečinnosti. Žalobce proto požaduje, aby soud určil žalovanému lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvoláních ze dne 21. 9. 2018 a 26. 10. 2018.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že musí dát žalobci obecně za pravdu, pakliže poukazuje na skutečnost, že rozhodnutí o odvolání nebylo vydáno v šestiměsíční lhůtě tak, jak ukládá Metodický pokyn č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní. Na druhou stranu je potřeba zmínit, že dispozice s (odvolacím) řízením je vždy v rukou odvolatele, zde žalobce, který je tzv. pánem sporu (*dominus litis*). V rukou odvolatele je tedy podání samotného odvolání, jeho doplňování a podávání jiných procesních prostředků, které mu daňový řád nabízí. Jedním z těchto prostředků je i podnět na nečinnost dle § 38 daňového řádu. Pakliže tedy správce daně je nečinný z některého ze čtyř nečinnostních důvodů dle § 38 daňového řádu, je na daňovém subjektu, aby podal k nadřízenému správci daně podnět na nečinnost, který se o nečinnosti jemu podřízeného správce daně takto dozví a následně již koná z moci úřední.
11. Dále uvedl, že ochrana proti nečinnosti správce daně dle § 38 daňového řádu je prostředkem nápravným, tj. takovým procesním prostředkem, prostřednictvím něhož je odstraňován závadný (nečinnostní) stav. Nejedná se tedy o procesní prostředek notifikační (oznamující), který by pouze konstatoval, že podřízený správce daně byl v minulosti (ale už není) nečinný (srov. § 38 odst. 3 a odst. 4 věta první daňového řádu). Stejným směrem se ubírá i nečinnostní žaloba, a to vedena postulátem subsidiarity správního soudnictví k činnosti veřejné správy. Pakliže tedy ochrana před nečinností dle § 38 daňového řádu přistupuje k nečinnosti správce daně tak, že se musí jednat o nečinnost (stále) trvající, a nikoliv už odeznělou, tím spíše (*a minori ad maius*) je identita tohoto přístupu patrná u nečinnostní žaloby.
12. Pokud se žalobce domnívá, že žalovaný zneužívá institutu dle § 115 odst. 1 daňového řádu, čímž má uměle protahovat odvolací řízení, resp. *de facto* již dávno ukončenou daňovou kontrolu, takové tvrzení či námitka je irelevantní pro účely nečinnostní žaloby. Taková námitka je přípustná až v rámci žaloby proti konečnému rozhodnutí o odvolání – řízení dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Podstatné z pohledu nečinnostní žaloby je pouze ta skutečnost, zdali tu je či není trvající nečinnost, a nikoliv domnělé motivy pro určitý faktický stav. Nadto žalovaný uvádí, že se jedná o mimořádně složité řízení jak skutkově, pročez musel žalovaný již dvakrát využít procesního institutu doplnění odvolacího řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu, tak i časově, neboť osvobození od daně z přidané hodnoty dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), tím spíše prokázání daňového podvodu, je nerozlučně spjato s intrakomunitárními plněními, tedy zdanitelnými plněními napříč členskými státy Evropské unie, s čímž obvykle i souvisí (zde nevyjímaje) potřeba mezinárodního dožádání, kdy jednotlivé daňové správy členských států k tomuto institutu přistupují s různou prioritou.

13. Z uvedených důvodů má žalovaný za to, že není nečinný, a nejsou naplněny důvody nečinnosti uvedené v § 38 daňového řádu, a že žaloba tedy není důvodná. Proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.
14. V reakci na vyjádření žalovaného byla soudu doručena replika žalobce, v níž setrval na nesouhlasu se žalovaným, že není nečinný. Žalobce se v replice vyjadřoval ke skutkovým zjištěním tvrzeným správcem daně a dodal, že se po celou dobu své existence snaží obchodovat tak, aby dodržoval veškeré zákonné podmínky a předpoklady, zejména pak ve vztahu k obchodním transakcím směřujícím k zahraničním obchodním partnerům při vývozu zboží. V úvodních fázích daňové kontroly se tak správce daně snažil žalobci prokázat, že zboží deklarované na export do členských států Evropské unie vůbec neopustilo republiku a tudíž nárok na osvobození od DPH dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty není dán. Veškerou argumentaci správce daně v tomto směru se žalobci podařilo beze zbytku vyvrátit a tudíž správci daně a potažmo žalovanému zbyl v ruce jediný trumf, a to fráze *„vylákání výhody na DPH podvodným způsobem, o němž žalobce vědět měl a mohl“*. S ohledem na skutečnost, že žalobci se tuto premisu správce daně daří poměrně úspěšně rozbíjet, stává se daňové řízení z pohledu žalovaného ještě komplikovanějším, složitějším a zejména zdoluhavějším, než by bylo pro žalobce únosným. Žalovaný záměrně oddaluje vydání rozhodnutí o odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně, neboť si je vědom, že pokud odepření nároku na osvobození od DPH stojí výlučně na „hliněných nohou“ opírajících se o shora uvedenou frázi, že *„žalobce vědět měl a mohl“*, pak celá věc směřuje neodvratně k podání další žaloby proti rozhodnutí žalovaného. I z vyjádření žalovaného vyplývá, že mezi odvoláními žalobce ze dne 21. 9. 2018 a 26. 10. 2018 proti platebním výměrům správce daně a prvním úkonem žalovaného, kterým byla dne 17. 12. 2019 uložena správci daně povinnost k doplnění spisového materiálu, uplynulo téměř 14 měsíců nečinnosti žalovaného, která ovšem dle názoru žalovaného za nečinnost považována být nemůže, neboť se jedná o nečinnost již odeznělou. Když ovšem i poté žalobce marně očekával vydání rozhodnutí, které mělo být dle Pokynu č. MF-5 vydáno do 26. 4. 2019, nezbylo mu než podat ke Generálnímu finančnímu ředitelství jako nadřízenému správnímu orgánu žalovaného podnět proti nečinnosti, na základě něhož začal být žalovaný činný, a opět si vyžádal dne 27. 7. 2020 doplnění spisového materiálu správcem daně, k čemuž mu stanovil lhůtu do 27. 11. 2020. Na základě toho pak Generální finanční ředitelství dne 31. 7. 2020 vydalo vyrozumění o odložení podnětu na nečinnost, neboť shledalo, že o setrvávající nečinnost žalovaného se nejedná, neboť tento je právě činný. K tomuto závěru Generální finanční ředitelství dospělo poté, co žalovaný byl činný v reakci na podnět proti nečinnosti podaný žalobcem. Žalobce dále dodal, že žalovaný ve vyjádření sděluje, že on sám v odvolacím řízení přece nic činit nemusí, lhůta pro vydání rozhodnutí je pouze interním (nezávazným) pokynem orgánů státní správy, její překročení nemá žádné právní důsledky a tento stav je tedy zcela v pořádku, pokud proti němu odvolatel nebrojí. Dále žalovaný tvrdí, že je prakticky vyloučeno jej z nečinnosti usvědčit, neboť před podáním žaloby na nečinnost k soudu je nezbytné, aby žalobce využil prostředků na ochranu před nečinností, jež mu skýtá daňový řád a tímto má na mysli podnět na nečinnost dle § 38 daňového řádu. Na základě takového podnětu pak stačí, aby žalovaný učinil jakýkoliv úkon v řízení a tímto je odvolatelem tvrzená nečinnost dle názoru žalovaného zřejmě anulována, neboť žalovaný je v tom okamžiku právě činný, tedy se nejedná o nečinnost trvající a k nečinnosti odeznělé nelze přihlížet.

IV. Posouzení věci soudem

15. Podle § 39 odst. 1 s. ř. s. může předseda senátu samostatně žaloby směřující proti těmž rozhodnutí spojit ke společnému projednání. Hypotéza tohoto ustanovení nedopadá na případy žalob na ochranu proti nečinnosti, proto je v řízení o žalobách na ochranu proti nečinnosti správního orgánu třeba přiměřeně aplikovat § 112 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř.“), vyvstane-li zde potřeba spojení nebo vyloučení věcí. Podle § 112 o. s. ř. může soud spojit v zájmu hospodárnosti řízení ke společnému řízení věci, které byly u něho zahájeny a skutkově spolu souvisí nebo se týkají týchž účastníků.
16. Vzhledem k tomu, že se žalobce u soudu dvěma samostatnými žalobami z 24. 9. 2020 a 29. 9. 2020 bránil proti nečinnosti žalovaného, které spolu skutkově i právně souvisí, bylo účelné tyto žaloby podle § 64 s. ř. s. s přiměřeným užitím § 112 odst. 1 o. s. ř. spojit ke společnému projednání, zejména s ohledem na souvislost věcí a s přihlédnutím k procesní ekonomii řízení.
17. Soud se, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, v mezích žalobních bodů zabýval tím, zda lze na základě zjištěného skutkového stavu dospět k závěru o nečinnosti žalovaného, přičemž shledal, že **žaloby jsou důvodné**.
18. Podle § 79 odst. 1 s. ř. s. se může ten, kdo bezvýsledně vyčerpal prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení.
19. Žalobce se podanými žalobami domáhal vydání rozhodnutí o odvoláních proti platebním výměrům na DPH. Skutečnost, že rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům jsou „rozhodnutími ve věci samé“ ve smyslu § 79 odst. 1 s. ř. s., jejichž vydání se lze domáhat nečinnostní žalobou, není mezi stranami sporná. Současně žalobce doložil, že podal k nadřízenému správci daně (Generálnímu finančnímu ředitelství) neúspěšný podnět k ochraně před nečinností žalovaného dle § 38 daňového řádu.
20. Mezi žalobcem a žalovaným není sporu o tom, že do dne rozhodnutí soudu nebylo o odvoláních proti předmětným platebním výměrům rozhodnuto (jak rovněž soud ověřil u žalovaného, jak vyplývá z úředního záznamu ze dne 18. 12. 2020, sp. zn. 29 A 159/2020), sporná však zůstává otázka, zda žalovaný je či není nečinný. Žalobce má za to, že žalovaný je nečinný, neboť začal činit kroky směřující k vydání rozhodnutí teprve pod tlakem podnětu žalobce na ochranu před nečinností (dne 3. 7. 2020) a opakovaně žádá doplnění spisového materiálu až poté, kdy lhůta k vydání rozhodnutí dle interních předpisů uplynula. Žalovaný se naopak ztotožnil se závěrem Generálního finančního ředitelství, že nečinný není a žalobce se tak nemůže domáhat ochrany před nečinností, jelikož žaloba na ochranu proti nečinnosti neslouží k deklaraci dřívější nečinnosti.
21. Soud po skutkové stránce konstatuje následující:
22. Dne 21. 9. 2018 a 26. 10. 2018 podal žalobce odvolání proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj na DPH za červen 2014 a leden 2015. Dne 17. 12. 2019 učinil žalovaný první úkon ve věci, kdy uložil správci daně doplnit spisový materiál týkající se odvolání žalobce. Dne 3. 7. 2020 podal žalobce u Generálního finančního ředitelství podnět na ochranu před nečinností, v němž namítal, že po uplynutí obvyklé doby pro vydání rozhodnutí nebylo rozhodnuto o odvoláních žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj. Dne 29. 7. 2020 žalovaný požádal

správce daně o další doplnění spisového materiálu – provedení výslechu svědků. Dne 31. 7. 2020 Generální finanční ředitelství žalobce vyrozumělo o odložení podnětů na ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu, jelikož dospělo k závěru, že žalovaný již není nečinný.

23. Nečinností správního orgánu se rozumí situace, kdy správní orgán má povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení, avšak ve stanovené lhůtě tak neučiní, za podmínky, že tuto nečinnost nezpůsobil sám žalobce.
24. Daňový řád výslovně nestanoví lhůtu, v níž má být vydáno rozhodnutí o odvolání. Z judikatury vyplývá, že lhůtu pro realizaci pravomoci si mohou správní orgány stanovit také samy, a to prostřednictvím správní praxe a na ní navazující zásady legitimního očekávání [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Podle něj platí, že pokud se vytvořila na základě pokynu Ministerstva financí správní praxe spočívající v tom, že vytýkácí řízení se uzavírají v určitých lhůtách, případně ve lhůtách prodloužených podle přesně určených pravidel, vyplývá ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení, že pro správní orgán je 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 libovůlí, která je v právním státě nepřípustná.].
25. Pro vyřizování odvolání a jiných typů podání vydalo Ministerstvo financí s účinností ode dne 1. 2. 2016 Pokyn č. MF-5. Účelem lhůt stanovených Pokynem č. MF-5 je zejména minimalizovat disproporce mezi jednotlivými správci daní při vyřizování podání z hlediska jejich délky. 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.
26. Podle čl. I bodu 1 písm. a) Pokynu č. MF-5 je lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání dle § 116 odst. 1 daňového řádu, s výjimkou případů uvedených v bodu 2 písm. d) pokynu, stanovena v délce 6 měsíců.
27. Podle čl. II bodu 2 věty třetí Pokynu č. MF-5 se běh lhůt staví po dobu soustředování či doplňování stanovisek a podkladů od osob zúčastněných na správě daní nebo ostatních správců daní, která jsou nezbytná pro vyřízení podání.
28. Z uvedeného přehledu procesních úkonů žalobce a žalovaného (bod 22. tohoto rozsudku) vyplývá, že žalovaný měl vydat rozhodnutí o odvolání do 21. 3. 2019 a 26. 4. 2019, případně do 21. 9. 2019 a 26. 10. 2019, pokud by požádal o prodloužení lhůt. Lhůty pro vydání rozhodnutí uplynuly. V nyní posuzovaném případě nelze uplatnit ustanovení čl. II bodu 2 věty třetí Pokynu č. MF-5, jelikož k úkonům vedoucím k doplnění podkladů nezbytných pro vydání rozhodnutí došlo ze strany žalovaného až po uplynutí lhůty k vydání rozhodnutí (dokonce i uplynutí možné prodloužené lhůty) – běh lhůty, která již uplynula, se nemůže z povahy věci stavět.
29. Nečinnost žalovaného trvá od doby, kdy uplynuly lhůty pro vydání rozhodnutí. A to tedy i v případě, kdy jde „pouze“ o interně stanovené lhůty (viz výše).
30. Námitce žalovaného, že jeho nečinnost již netrvá, a tudíž je žaloba na ochranu proti nečinnosti nedůvodná, rovněž nelze přisvědčit. Nelze mít za to, že se nečinnost přerušuje

s jakýmkoliv úkonem žalovaného, protože kdyby tomu tak bylo, pak by institut žaloby na ochranu proti nečinnosti byl prakticky nepoužitelný.

31. Argument žalovaného, že jde o velmi komplikovanou věc s mezinárodním prvkem, je také v nyní posuzovaném případě irelevantní. I když tato skutečnost musela žalovanému býti zřejmá po prostudování spisu, žalovaný ani nepožádal nadřízený orgán k prodloužení lhůty dle čl. II bodu 5 pokynu, ale učinil první úkon směřující k vydání rozhodnutí (vyžádání doplnění spisového materiálu) až poté, co uplynula lhůta stanovená k vydání rozhodnutí. I v případě, že by lhůta k vydání rozhodnutí ještě neuplynula, tak je dle judikatury Nejvyššího správního soudu třeba přezkoumávat účelnost a nezbytnost úkonů, kvůli nimž dochází k oddalování vydání rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 7 Ans 2/2009-38, publikovaný pod č. 2527/2012 Sb. NSS). Žalovaný požádal o doplnění spisového materiálu o výsledky svědků v zahraničí až dne 27. 7. 2020, přitom právě výslech svědků je z povahy věci nejefektivnější provádět co nejdříve. O účelnosti a efektivnosti takového postupu by bylo možné také pochybovat.
32. Nečinnost nelze konstatovat vždy, když žalovaný nezačne činit kroky směřující k vydání rozhodnutí o odvolání bezprostředně po jeho podání, ale např. až v reakci na podaný podnět na ochranu před nečinností, musí však tak začít činit ve stanovené lhůtě k vydání rozhodnutí. Pro účely posouzení důvodnosti žaloby na ochranu před nečinností je tedy podstatné, zda je rozhodnutí vydáno před uplynutím obvyklé lhůty, když není lhůta stanovena výslovně zákonem. V dané věci považuje soud za rozhodující, že ke dni rozhodování soudu obvyklá lhůta stanovená interním pokynem již uplynula, a proto lze hovořit o nečinnosti žalovaného.
33. Na závěr soud pro úplnost dodává, že žalobu považoval za včasné podanou (žalovaný tuto skutečnost ostatně nezpochybňoval).
34. Dle § 80 odst. 1 s. ř. s. „[Ž]alobu lze podat nejpozději do jednoho roku ode dne, kdy ve věci, v níž se žalobce domáhá ochrany, marně proběhla lhůta stanovená zvláštním zákonem pro vydání rozhodnutí nebo osvědčení, a není-li taková lhůta stanovena, ode dne, kdy byl žalobcem vůči správnímu orgánu nebo správním orgánem proti žalobci učiněn poslední úkon.“
35. Jak již bylo řečeno, daňový řád nestanoví lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvolání. Ani v obecné rovině nestanoví, oproti zákonu č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“), lhůtu pro vydání rozhodnutí. Aby byla podání osob vůči správci daně vyřizována v souladu s principy dobré správy bez zbytečných průtahů, vydalo Ministerstvo financí zmíněný Pokyn č. MF-5, kterým stanoví mj. orgánům Finanční správy České republiky lhůty pro vyřizování podání osob zúčastněných na správě daní. Jak již bylo rovněž řečeno, dle čl. I bod 1 písm. a) je lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání podle § 116 odst. 1 daňového řádu 6 měsíců [s výjimkou případů uvedených v bodu 2 písm. d)].
36. V tomto smyslu by se nabízela úvaha, zda již žalobci lhůta pro podání žaloby marně neuplynula. Podal-li totiž odvolání dne 21. 9. 2018 a 26. 10. 2018, pak šestiměsíční lhůta pro rozhodnutí uplynula dne 21. 3. 2019, resp. 29. 4. 2019. Pokud by soud k těmto datům přihlížel jako ke „lhůtě stanovené zvláštním zákonem pro vydání rozhodnutí“ ve smyslu § 80 odst. 1 s. ř. s., a to ve vazbě na to, že se jedná o lhůtu „obvyklou“ v intencích § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu, ve vazbě na správní praxi založenou Pokynem č. MF-5, pak by žalobci lhůta k podání žaloby uplynula dne 21. 3. 2020, potažmo 29. 4. 2020; nynější žaloby by tak byly opožděné.

37. Právě z takové konstrukce, jako je uvedena v předchozím odstavci, vycházel Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, v usnesení ze dne 6. 3. 2020, č. j. 59 A 109/2019-40 (popř. tentýž soud v usnesení ze dne 11. 3. 2020, č. j. 59 A 104/2019-42); proti těmto rozhodnutím nebyla podána kasační stížnost.
38. Od shora zmíněných závěrů se však zdejší soud odlišuje, a to zejména s přihlédnutím k judikatuře Nejvyššího správního soudu, resp. doktrinálním závěrům.
39. Krajský soud v Brně v první řadě vychází z toho, že lhůta pro rozhodnutí o odvolání není v případě daňového řádu stanovena zákonem, jak o tom, hovoří § 80 odst. 1 s. ř. s., nýbrž „jen“ správní praxí opřenou o pokyn Ministerstva financí [byť se do jisté míry nabízí již shora naznačená úvaha o tom, že tato lhůta je stanovena „zákonem“, a to díky vazbě dané správní praxe na § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. V takovém případě se dle zdejšího soudu ale uplatní odlišná konstrukce pro určování lhůty pro podání žaloby, a to sice ta, která vyplývá z § 80 odst. 1 s. ř. s. v části, v níž hovoří o tom, že „*není-li taková lhůta stanovena [lze žalobu podat nejpozději do jednoho roku], ode dne, kdy byl žalobcem vůči správnímu orgánu nebo správním orgánem proti žalobci učiněn poslední úkon*“. [Podle názoru zdejšího soudu lze tento závěr opřít i o úvahu, že „[z]ákon lhůtu nestanoví tehdy, jestliže zvláštní zákon upravující konkrétní správní proces vylučuje aplikaci obecné lhůty pro vydání rozhodnutí ve správním řádu a zároveň sám žádnou lhůtu k vydání rozhodnutí či osvědčení nestanoví. [...] Podmínku nestanovení lhůty není možné vykládat doslovně. Lhůta stanovená zákonem je totiž vždy: Dle obecně aplikovatelné zásady činnosti správních orgánů, není-li (exaktní) zákonná lhůta stanovena, správní orgán musí činit úkony ve lhůtě přiměřené (§ 6 odst. 1 spr. řádu). Pokud by se však i tato lhůta považovala za "lhůtu stanovenou zákonem", druhý scénář běhu žalobní lhůty od posledního úkonu v řízení by se stal nadbytečným. Podmínku nestanovení lhůty je proto nutné vykládat jako neexistenci lhůty stanovené počtem dní, měsíců či jinou přesnou jednotkou.“ (viz Kadlec, O. In: Kühn, Z. Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 676-677)].
40. Který úkon je ve správním řízení posledním ve smyslu § 80 odst. 1 s. ř. s., by mělo být patrné ze správního spisu. V praxi tímto úkonem nejčastěji bude opatření proti nečinnosti správního orgánu dle § 80 odst. 3 správního řádu, nebo procesní vyřízení tohoto prostředku nadřízeným správním orgánem. V případě řízení dle daňového řádu lze obdobně odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2015, č. j. 2 Afs 79/2015-36, dle kterého (bod [17]) „*při určování počátku běhu lhůty pro podání nečinnostní žaloby v případě rozhodování podle § 155 odst. 5 daňového řádu, v němž je lhůta určena pouze neurčitým právním pojmem „bezodkladně“, je nutno řídit se druhou podmínkou stanovenou v § 80 s. ř. s. Lhůtu pro nečinnostní žalobu je nutno odvíjet od posledního úkonu učiněného žalobcem vůči správnímu orgánu nebo správním orgánem vůči žalobci*“. V bodě [19] citovaného rozsudku Nejvyšší správní soud dodal, že [19] „[v] souladu s výše citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu bylo posledním procesním úkonem v řízení stěžovatelky vyřízení podnětu k přijetí opatření proti nečinnosti dle § 38 daňového řádu ze strany Odvolacího finančního ředitelství“. Dle zdejšího soudu je dána shodnost případu nynějšího a případu řešeného Nejvyšším správním soudem v tom, že v obou případech zákon výslovně jasně určenou lhůtu nestanovil, pročez bylo třeba vyjít z hlediska posouzení včasnosti žaloby z kritéria „posledního úkonu“ učiněného vůči žalobci.
41. V obecné rovině se k dané problematice vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 6. 2013, č. j. 6 Ans 5/2013-47, publikovaném pod č. 2922/2013 Sb. NSS, v němž uvedl

(v bodě [36], že „[p]odání žádosti o uplatnění opatření proti nečinnosti dle § 80 spr. ř. není žádnou lhůtou ohraničeno. Lhůta jednoho roku omezuje z hlediska včasnosti pouze podání samotné žaloby na ochranu proti nečinnosti ke správnímu soudu ve smyslu § 80 s. ř. s. To znamená, že i po uplynutí roční lhůty pro podání žaloby na ochranu proti nečinnosti lze podat u nadřízeného správního orgánu žádost dle § 80 odst. 3 spr. ř. a nadřízený správní orgán má povinnost o takové žádosti rozhodnout, resp. nemůže ji z formálních důvodů (např. pro opožděnost) odmítnout. Rozhodnutí nadřízeného správního orgánu o opatření proti nečinnosti podle § 80 odst. 4 spr. ř. nepochybně také zakládá [...] běh nové lhůty pro podání žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu ve smyslu § 80 odst. 1 in fine s. ř. s., a to i kdyby ta původní již uplynula (srov. v této souvislosti rozsudek Nejvyššího správního soudu z 10. 12. 2012 č. j. 2 Ans 14/2012-41, publikovaný pod č. 2785/2013 Sb. NSS). Opačný výklad, tzn. že opatření proti nečinnosti ze strany nadřízeného správního orgánu nepřerušuje lhůtu pro podání žaloby na ochranu před nečinností správního orgánu, by zcela popřel smysl institutu opatření proti nečinnosti podle správního řádu a subsidiaritu soudní ochrany veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob. Opatřením proti nečinnosti zesílená a zdůrazněná povinnost správního orgánu vydat rozhodnutí by se paradoxně (a absurdně) stala v důsledku uplynutí původní roční lhůty soudně nevymahatelnou. Jinak řečeno, primární prostředek ochrany v rámci veřejné správy, jímž je podle správního řádu žádost nadřízenému správnímu orgánu o uplatnění opatření proti nečinnosti, by byl pouze zdržením, v jehož důsledku by účastník mohl přijít o možnost domoci se ochrany před soudem.“

42. Tyto závěry jako většinové akceptuje i komentářová literatura: „Navázání žalobní lhůty na učinění posledního procesního úkonu ve správním řízení způsobuje, že novými procesními úkony lze žalobní lhůtu přetrhout, a tím zapříčinit její nový běh v celé její dálce. I po mnohaleté nečinnosti správního orgánu tak účastník může uplatnit např. opatření proti nečinnosti, jehož uplatnění správní řád časově neomezuje“; je však třeba uznat, že toto řešení považuje alespoň zčásti za kontroverzní [viz Kühn, § 80 bod 5, odkud je i uvedená citace, popř. Jirásek, J. § 80 [Lhůta pro podání žaloby a její náležitosti]. In: Blažek, T., Jirásek, J., Molek, P., Pospíšil, P., Sochorová, V., Šebek, P. Soudní řád správní. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, online komentář: „Tento názor je do jisté míry kontroverzní, neboť fakticky umožňuje použitím žádosti o uplatnění opatření proti nečinnosti dle § 80 odst. 3 SpŘ zahájit i po roky trvající nečinnosti správního orgánu novou roční lhůtu k podání nečinnostní žaloby. Na druhou stranu je na zákonodárci, aby sám správním orgánům stanovoval zákonné (byť pořádkové) lhůty pro rozhodnutí, od nichž by se lhůta pro podání žaloby odvíjela přednostně.“ (zdůraznění doplnil KS v Brně)].
43. S ohledem na upřednostnění práva na přístup k soudu, resp. práva na soudní ochranu dle čl. 36 ve spojení s čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod (blíže a podrobněji viz bod [37] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2013, č. j. 6 Ans 5/2013-47) však zdejší soud dospěl k závěru o včasnosti žaloby.
44. Soud konečně dodává, že svůj závěr o včasnosti žaloby opírá rovněž o úvahy komentářové literatury, že „závěr NSS by bylo možné podpořit argumentem odlišné konstrukce žalobních lhůt v obou případech. V situaci odvozování žalobní lhůty od uplynutí lhůty pro vydání rozhodnutí může žalobce ve většině případů přesně určit okamžik počátku žalobní lhůty; do roku od takto jasně stanoveného okamžiku musí podat žalobu. Kdežto v případě lhůty navázané na poslední úkon v řízení začíná lhůta k podání žaloby často běžet, aniž by o tom adresát práva již v tom okamžiku věděl, např. hned v okamžiku, kdy žalobce učiní podání

zahajující řízení, na které správní orgán nereaguje. O tom, že správní orgán je nečinný, se může žalobce dozvědět až delší dobu poté, co již žalobní lhůta počala běžet. Fakticky tak žalobce v případě navázání žalobní lhůty na poslední úkon v řízení nikdy nemá k dispozici celou jednoroční lhůtu, ale lhůtu kratší. Vyrovnáním této nevýhody může být právě možnost lhůtu přetrhnout uplatněním opatření proti nečinnosti.“ (viz Kadlec, O. In: Kühn, Z. Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 678; zvýraznění doplnil KS v Brně). V tomto kontextu soud uvádí, že i Pokyn č. MF-5 sice stanoví určité lhůty, tyto však jednak nejsou stanoveny zákonodárcem a jednak přichází v úvahu jejich prodlužování buď až o dvojnásobek (viz čl. II bod 5 zmíněného pokynu), nebo až o v podstatě neomezenou dobu (viz čl. II odst. 7 ve spojení s odst. 8 předmětného pokynu), o němž nemusí mít daňový subjekt povědomost (byť má samozřejmě možnost sám aktivně zjišťovat stav řízení). Jak již bylo řečeno, s ohledem na právo na soudní ochranu, dal soud přednost výkladu svědčícímu o včasnosti podané žaloby.

V. Závěr a náklady řízení

45. Na základě výše uvedených skutečností je zde tedy dán důvod pro vyhovění žalobám a uložení povinnosti žalovanému vydat rozhodnutí proti rozhodnutím správce daně – platebním výměrům na DPH za červen 2014 ze dne 23. 8. 2018, č. j. 3845961/18/3001-51522-712595 a za leden 2015 ze dne 8. 10. 2018, č. j. 4303399/18/3001-51522-712595. Krajský soud proto žalovanému tuto povinnost výrokem I. tohoto rozsudku dle § 81 odst. 2 s. ř. s. uložil a stanovil mu k tomu přiměřenou lhůtu. Soud přitom vycházel jednak z petitu, především pak ale ze skutečnosti, že ke dni 27. 11. 2020 již měla uplynout výše zmíněná lhůta pro shromáždění podkladů a věc tak mohla být připravena k rozhodnutí.
46. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému.
47. Náklady řízení žalobce se skládají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 4 000 Kč (2 × 2 000 Kč) a z odměny a náhrady hotových výdajů jejího zástupce. Soud přiznal zástupci žalobce odměnu podle § 12 odst. 3, § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5 a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby, podání repliky) 3 × 5 100 Kč a náhradu hotových výdajů s těmito úkony spojenými 3 × 300 Kč (§ 13 odst. 4 citované vyhlášky); celkem tedy 20 200 Kč. Protože advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 3 402 Kč odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celkem tedy zástupci žalobce náleží náhrada nákladů řízení ve výši 23 602 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 21. prosince 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu