



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **Starmobil s. r. o.**, se sídlem Mladé gardy 2918, 434 01 Most, zastoupené JUDr. Dušanem Rendlem, advokátem se sídlem SNP 1872, 434 01 Most, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Mostě**, se sídlem 2. náměstí 3300, 434 01 Most, proti nečinnosti správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 10. 2007, č. j. 15 Ca 32/2007 - 39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 2856 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Dušana Rendla, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně v daňových přiznáních na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor, březen a duben roku 2006 uplatnila nárok na nadměrný odpočet. Jelikož žalovanému vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, vyzval žalobkyni postupně výzvami podle § 43 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) k prokázání předmětu zdanitelného plnění, jeho rozsah a uskutečnění. Žalobkyně dodala žalovanému požadované doklady, proběhlo několik ústních jednání a žalovaný rovněž provedl několik dožádání. Žalobkyně opakovaně žádala žalovaného o urychlené ukončení vytýkacího řízení a vydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu, neboť se dostala do druhotné platební neschopnosti. Stížnost

na průtahy řízení nebyla nadřízeným správcem daně, Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem, shledána oprávněnou, což bylo žalobkyni oznámeno dopisem dne 7. 2. 2007.

Proti postupu žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, který svým rozsudkem ze dne 25. 10. 2007 uložil žalovanému, aby do šedesáti dnů od právní moci rozsudku rozhodl o vyměření daňových povinností žalobkyně za předmětná zdaňovací období. Soud v odůvodnění zmínil pokyn Ministerstva financí č. D-144, o stanovení lhůt pro uzavření vytýkacího řízení, a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zabývající se jeho výkladem (rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS). Krajský soud poté dospěl k závěru, že žalovaný nepostupoval podle uvedeného pokynu, nepožádal o prodloužení lhůty nadřízeného správce daně a navíc oddálil vyřízení věci do blíže neuvedené doby skončení daňové kontroly prováděné jiným správcem daně u jiného daňového subjektu. Žalobu proto shledal důvodnou.

Ve včas podané kasační stížnosti a v jejím doplnění žalovaný namítl, že krajský soud neuvedl, v čem spatřuje, že žalovaný nepostupoval podle pokynu Ministerstva financí č. D-144. Tvrzení krajského soudu, že žalovaný ve všech vydaných výzvách vyzval žalobkyni, aby prokázala předmět zdanitelného plnění a jeho rozsah a dále aby prokázala, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s § 21 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, není založeno na skutečnostech, které byly skutečně v řízení zjišťovány. Žalovaný vydal nejen výzvy podle § 43 daňového řádu, jak uvádí krajský soud, ale také výzvy podle § 31 odst. 9 téhož zákona. Dále také ve výzvách podle § 43 daňového řádu vyzval žalobkyni, aby prokázala hodnoty vývozu zboží dle § 66 zákona o dani z přidané hodnoty ve výši 22 146 595 Kč a dále aby doložila samostatné objednávky o množství a druhích dle rámcové smlouvy, manuál (pokyny) k PC Games Giant vol. 1 a vysvětlila rozdíly v množstevních jednotkách uvedených na daňovém dokladu, který se neshoduje s podmínkami v rámcové kupní smlouvě.

Pokyn č. D-144 ve svém druhém odstavci mimo jiné uvádí, že běh tříměsíční lhůty stanovené k uzavření vytýkacích řízení se staví i po dobu dožádání uplatněných podle § 5 daňového řádu, a to ode dne jeho odeslání do dne jeho vyřízení dožádaným správcem daně. Žalovaný proto neměl důvod žádat nadřízeného správce daně o prodloužení lhůty stanovené předmětným pokynem, protože běh lhůty byl zastaven dožádáními, které žalovaný zaslal na další finanční úřady. Žalovaný nemohl uzavřít daňová řízení také proto, že shromažďování důkazních prostředků nebylo ještě zcela ukončeno a žalovaný tak nemohl vyhodnotit, zda skutečným cílem obchodů žalobkyně byl převod zboží nebo něco jiného. Poslední dožádání na Finanční úřad pro Prahu 4, na které v odůvodnění krajský soud odkazuje, je právě důvodem, proč žalovaný nemohl daňová řízení ukončit, neboť na základě dožádání žalovaného byla u daňového subjektu Boslie s. r. o. (dodavatele žalobkyně) zahájena daňová kontrola a odpověď na dožádání může být zaslána až po ukončení této kontroly (dožádané skutečnosti nelze prověřit jinak). Žalovaný neoddlil vyřízení věci do blíže neuvedené doby daňové kontroly u jiného daňového subjektu, ale v souladu s pokynem D-144 vyčkává na odpověď z tohoto dožádání, kterým byl běh lhůty zastaven, aby mohl vytýkací řízení uzavřít. Žalovaný ke kasační stížnosti rovněž přiložil tabulku zobrazující běh lhůty dle pokynu č. D-144 za předpokladu, že žalobkyně vyhověla výzvě žalovaného.

Žalovaný taktéž požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti z důvodu nenahraditelné újmy: pokud bude žalovaný úspěšný s podanou kasační stížností, bude zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu bezpředmětný, protože mezitím žalovaný splní svou

povinnost stanovenou krajským soudem a vyměří daňové povinnosti žalobkyni. Budou tak existovat rozhodnutí žalovaného vydaná na základě již neexistující povinnosti uložené zrušeným rozsudkem krajského soudu. Přiznání odkladného účinku se nedotkne nepřiměřeným způsobem nabytých práv třetích osob a není ani v rozporu s veřejným zájmem.

Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že žalovaný splnil svou povinnost uloženou mu krajským soudem a poslední den lhůty rozhodl o vyměření daňových povinností. Posouzením kasační stížnosti je tak možné pouze konstatovat, zda došlo či nedošlo k nečinnosti žalovaného, rozhodnutí však již zůstane bez právního významu. K přerušení lhůty k ukončení vytykácího řízení z důvodu dožádání žalobkyně uvedla, že dožádání se musí vždy týkat jednotlivých úkonů, s čímž nebyl postup žalovaného v souladu. Žalovaný požádal dožádaný orgán o provedení daňové kontroly u jiného subjektu – takové dožádání nemůže stavět lhůtu pro uzavření vytykácího řízení. Navíc toto dožádání žalovaný realizoval až poté, co lhůta pro uzavření vytykácího řízení uběhla. Před uběhnutím této lhůty prováděl žalovaný další šetření o dožádání, která však nebyla pro rozhodnutí o nároku žalobkyně nezbytně potřebná, neboť se vztahovala k subjektům, s nimiž žalobce nebyl v žádných obchodněprávních vztazích. Žalobkyně dále citovala rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57 a závěrem navrhla, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti z hlediska splnění podmínek řízení s ohledem na skutečnost, že žalovaný ve věci již rozhodl. Podle § 81 odst. 1 s. ř. s. platí, že soud v řízení na ochranu proti nečinnosti správního orgánu rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí. Toto ustanovení je nutné vztáhnout i na rozhodování Nejvyššího správního soudu v řízení o kasační stížnosti (srov. rozsudek ze dne 8. 11. 2007, č. j. 1 Ans 8/2007 - 49, www.nssoud.cz, kdy nepřihlednutí ke správnímu rozhodnutí, jehož existence byla postavena najisto až v kasačním řízení, by mělo za následek pouze nedůvodné prodlužování soudního řízení proti nečinnosti správního orgánu). Aplikace tohoto pravidla v případě, kdy kasační stížnost podává žalovaný proti rozsudku krajského soudu, kterým mu bylo uloženo, aby v daném časovém limitu rozhodl, což také žalovaný učinil, by však ve svém důsledku znamenala zkrácení žalovaného na přístupu k soudu: žalovanému by de facto bylo znemožněno podat kasační stížnost a soudní přezkum by byl omezen jen na řízení před krajskými soudy. V případě nezákonnosti rozhodnutí krajského soudu by tak žalovaný neměl možnost obrany. Jak ostatně v dané věci judikoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 15. 8. 2006, č. j. 8 Ans 1/2006 - 135, „*vydal-li správní orgán rozhodnutí tak, jak mu uložil pravomocný rozsudek krajského soudu k žalobě proti nečinnosti, nestane se tím jeho kasační stížnost proti takovému rozsudku nepřipustnou*“. Nejvyšší správní soud se proto neztotožňuje s názorem žalobkyně, že kasační řízení a rozhodnutí v něm přijaté je bez právního významu: bylo-li by rozhodnutí krajského soudu nezákonné, byl by jej kasační soud nucen zrušit. Kasační stížnost je proto nutné považovat za přípustnou.

Námítku žalovaného, že krajský soud neuvedl, v čem spatřuje, že žalovaný nepostupoval podle pokynu Ministerstva financí č. D-144, neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Tato námitka míří na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Je

skutečností, že krajský soud založil odůvodnění svého rozsudku téměř výhradně na citaci rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a jeho rozsudek se tak blíží hranici přezkoumatelnosti. Krajský soud nicméně provedl (byť velmi stručně) aplikaci závěrů Nejvyššího správního soudu na svůj případ a dovodil, že žalovaný nerozhodl o daňové povinnosti žalobkyně ve lhůtě stanovené pokynem D-144, nepožádal o její prodloužení a své rozhodnutí odložil na blíže neurčenou dobu po skončení daňové kontroly u jiného daňového subjektu. Krajský soud rovněž dostatečně odůvodnil lhůtu stanovenou žalovanému k vydání rozhodnutí. Rozsudek krajského soudu proto lze považovat za přezkoumatelný.

Jako nedůvodnou je rovněž nutné posoudit námitku týkající se typů a obsahů výzev vydaných žalovaným. 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. Žalovaný nicméně pouze tvrdí, že vydal i jiné výzvy s jiným obsahem, než které uvedl v rekapitulační části krajský soud. Ten však obsah výzev primárně nepřezkoumával – akceptoval, že sloužily správci daně ke zjištění skutečností rozhodných pro správné vyměření daně a nečinnost shledal na základě nedodržení lhůty podle pokynu D-144 odložením rozhodnutí do ukončení daňové kontroly u jiného daňového subjektu, nikoliv na základě použitých druhů výzev či jejich obsahu. Zda tedy soud v rekapitulační části vyjmenoval přesně veškeré typy výzev, které žalovaný vydal, a jejich obsah, není pro projednávanou kasační stížnost rozhodné.

Základní námitkou kasační stížnosti je pak názor žalovaného týkající se stavění lhůty pro ukončení vytýkačního řízení v případě dožádání provedených správce daně. Již několikrát zmiňovaný pokyn č. D-144 uvádí, že běh lhůty k ukončení vytýkačního řízení (tři měsíce v případě finančních úřadů a čtyři měsíce v případě finančních ředitelství) se staví i po dobu dožádání uplatněného podle § 5 ZSDP, 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. K závaznosti tohoto pokynu se Nejvyšší správní soud vyjádřil v krajském soudem zmiňovaném rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57. Pro potřeby tohoto řízení z něj postačí uvést, že pokyn D-144 není obecně závazným právním předpisem, nýbrž vnitřním předpisem; pokynem D-144 nicméně správní orgán sám sobě v rámci pravomocí stanovených mu zákonem (který žádné konkrétní maximální lhůty pro uzavření vytýkačního řízení ani v § 43 daňového řádu ani v jiném předpisu neurčuje) a bez toho, aby se jakkoli dotkl zákonem zaručených práv soukromých osob, stanovil pro abstraktně definovaný okruh případů pravidla přísnější, než která na něj klade zákon. Na základě pokynu D-144 se pak vytvořila správní praxe, která spočívá v tom, že vytýkační řízení se uzavírají ve lhůtách a podle pravidel případného prodlužování těchto lhůt stanovených v pokynu D-144. 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 (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřípustná.

Pokyn D-144 je přitom v tomto smyslu závazný pro správce daně jako celek – správce daně se musí řídit nejen délkou lhůt, ale respektovat i pravidla pro jejich stavění či prodlužování. Dožádání tak sice může být důvodem ke stavění lhůty k ukončení vytýkačního řízení, ale to jen za předpokladu, že jsou dodržena ustanovení daňového řádu a pokynu D-144 o jeho průběhu. Prostřednictvím institutu dožádání lze zásadně provádět pouze jednotlivé úkony (srov. dikci § 5 odst. 1 daňového řádu) – např. výslech svědka, opatření listiny, provedení místního šetření apod.

Dožádaný správce daně má pak povinnost buď požadovaný úkon provést nebo sdělit důvody, proč dožádání provést nemůže (podle pokynu D-144 tak musí učinit neprodleně). Pokud v projednávaném případě dožádaný správce daně dožádání nevyhověl a ani žalovanému neprodleně nesdělil důvody, které brání provedení dožádání (správní spis žádné sdělení v tomto směru neobsahuje), nelze toto dožádání považovat za institut, který by stavěl lhůtu k ukončení vytýkácího řízení. Tím spíše jím nemůže být v situaci, kdy dožádaný správce daně zahájil u jiného daňového subjektu daňovou kontrolu a provedení dožádání svázal s ukončením této daňové kontroly: termín provedení dožádání je totiž v takovém případě odsunut na neurčito, neboť daňová kontrola může probíhat klidně i několik let. Odsunutí provedení dožádání na okamžik ukončení takové daňové kontroly jde proti smyslu stanovení poměrně krátkých lhůt v pokynu D-144 k ukončení vytýkácího řízení i proti smyslu institutu dožádání samotného, jehož podstatou je zajištění hospodárnosti a rychlosti řízení.

Na tomto místě je vhodné citovat ještě jeden odstavec z pokynu č. D-144, podle něž ve zvláště složitých a odůvodněných případech může stanovené lhůty prodloužit nejblíže vyšší správce daně nejvýše na dvojnásobek původní lhůty k vyřízení s tím, že celková doba uzavření vytýkácího řízení nesmí přesáhnout dvanáct měsíců. Tuto větu nelze vyložit jinak, než že Ministerstvo financí zde zavedlo maximální délku trvání vytýkácího řízení od jeho zahájení: i když běh základní lhůty pro ukončení vytýkácího řízení (tři, resp. čtyři měsíce) může být stavěn prostřednictvím dožádání či výzvami správce daně, celková délka vytýkácího řízení nemůže přesáhnout dvanáct měsíců od jeho zahájení správcem daně. Pouze v mimořádných a odůvodněných případech, zejména u případů s mezinárodním prvkem, může Ministerstvo financí prodloužit původní lhůtu i nad rámec této lhůty (srov. pokyn č. D-144, bod 2, třetí odstavec). V projednávaném případě byla vytýkácí řízení za jednotlivá zdaňovací období zahájena protokoly o ústním jednání ze dne 17. 3. 2006, 13. 4. 2006, 11. 5. 2006 a 12. 6. 2006. Ačkoliv byl běh jednotlivých lhůt k ukončení vytýkácích řízení stavěn výzvami a dožádáními žalovaného, mohla být v souladu s pokynem č. D-144 uzavřena nejpozději do dvanácti měsíců od jejich zahájení, tj. do 17. 3. 2007, 13. 4. 2007, 11. 5. 2007 a do 12. 6. 2007. V situaci, kdy žalovaný v těchto lhůtách vytýkácí řízení neukončil a současně nepožádal Ministerstvo financí o prodloužení dvanáctiměsíční lhůty z důvodu mimořádné složitosti případu, porušil pravidla stanovená pokynem č. D-144, tedy závaznou správní praxi. Námitku žalovaného, že lhůta k ukončení vytýkácích řízení dosud neuběhla, neboť došlo k jejímu přerušování dožádáními, tudíž nelze akceptovat, když byla překročena dvanáctiměsíční rámcová lhůta k ukončení vytýkácího řízení.

Závěrem Nejvyšší správní soud podotýká, že žalovanému nic nebrání, aby po vyměření daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu a provedl podrobnější šetření stran uplatněných nadměrných odpočtů a případnou daň doměřil. V případě daňové kontroly žalovaný již nebude omezen žádnými lhůtami k jejímu provedení, vyjma obecných lhůt pro vyměření a doměření daně uvedených v § 47 daňového řádu.

Návrhem žalovaného na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť ve věci samé rozhodl bezprostředně po předložení kasační stížnosti a spisového materiálu krajským soudem: návrh žalovaného se tak stal bezpředmětným.

Žalovaný se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl

Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně naopak ve věci měla plný úspěch; náklady řízení v jejím případě tvoří mimosmluvní odměna jejího zástupce podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Soud proto přiznal žalobkyni částku 2100 Kč za jeden úkon právní služby spočívající v podání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu] a dále částku 300 Kč jako paušální náhradu výdajů s tímto úkonem spojených [§ 13 odst. 3 advokátního tarifu]. Odměnu za další úkon právní služby, jíž se zástupce žalobkyně domáhal, soud žalobkyni nepřiznal, neboť provedení takového úkonu ze spisu není patrné. Měl-li zástupce žalobkyně na mysli převzetí a přípravu věci, pak mu odměna za tento úkon nenáleží, neboť mu byla vyplacena již v řízení o žalobě, kde žalobkyni taktéž zastupoval: o novém převzetí věci v kasačním řízení hovořit nelze. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvýšil soud náklady řízení ve smyslu § 35 odst. 8 s. ř. s. o 456 Kč. Celkem tedy žalobkyni na náhradě nákladů řízení náleží částka ve výši 2856 Kč.

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

V Brně dne 26. března 2008

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu