



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce **F. F.**, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Brno, Divadelní 4, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2015, č. j. 29 A 82/2013 - 130,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Brně domáhal ochrany proti nečinnosti žalovaného, u něhož usiloval o vydání a zaslání stejnopisu platebního výměru vystaveného na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 2013. Krajský soud svým rozsudkem ze dne 29. 1. 2015, č. j. 29 A 82/2013 - 130 (dále též jen „napadený rozsudek“), vyslovil, že žalovaný je povinen vydat rozhodnutí ve věci žalobcova daňového přiznání k DPH za zdaňovací období I. čtvrtletí 2013 ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Krajský soud ve svém rozsudku nejprve uvedl, že není sporu o tom, že pokud se žalobce domáhá vydání platebního výměru ve věci DPH a zaslání jeho stejnopisu, usiluje

o vydání rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 79 odst. 1 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Dále není sporu ani o tom, že podal u nejbližší nadřízeného správce daně neúspěšný podnět k ochraně před nečinností ve smyslu § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Po stručné rekapitulaci předloženého daňového spisu pak krajský soud shrnul, že žalobce podal dne 24. 4. 2013 na příslušném formuláři přiznání k DPH za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 2013, v němž sám sebe označil jako plátce daně, přestože ke zrušení registrace žalobce jako plátce daně došlo ke dni 31. 12. 2012. Správce daně tudíž dovodil, že pokud žalobce není plátcem daně, ale uskutečnil zdanitelné plnění [§ 108 odst. 1 písm. i) zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“)], musí své daňové přiznání doplnit tak, aby z něj bylo patrné, že jej podává jako neplátce, a dále tak, aby z něj bylo zřejmé, za jaký konkrétní měsíc toto daňové přiznání podává. Ačkoli žalobce na takto formulovanou výzvu odpověděl, že mu není nic známo o zrušení jeho registrace k DPH, žalovaný jej vyrozuměl o tom, že se jeho podání stalo neúčinným pro neodstranění vad, a současně odmítl vyhovět jeho žádosti o zaslání platebního výměru. Krajský soud zhodnotil tento postup jako technicistní, formalistický a nezákonný. Podle jeho názoru slouží ustanovení § 74 daňového řádu k odstranění zásadních vad podání, tedy vad, pro které není podání způsobilé k projednání nebo pro něž nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní. V souzené věci však daňové přiznání z formálního hlediska veškeré nutné náležitosti mělo. Pokud daňový subjekt na výzvu správce daně popřel zrušení registrace k DPH, nebylo možné shledat podané daňové přiznání neúčinným ve smyslu § 74 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud naopak vyjádřil přesvědčení, že žalobce na výzvu správce daně reagoval dostatečně; upřesnil, že daňové přiznání podal jako plátce daně, a opakovaně vymezil i zdaňovací období, k němuž se přiznání upínalo. I když tedy na výzvu nereagoval přesně tak, jak si žalovaný představoval, nebyl důvod pro automatickou aplikaci institutu neúčinnosti podání. S tímto procesním nástrojem by správce daně měl nakládat s náležitou opatrností (a to tím spíše, jde-li o náležitosti podání), neboť jím může vážně zasáhnout do práv a povinností osob zúčastněných na správě daní. Krajský soud v této souvislosti poukázal na nevstřícný přístup žalovaného, který na neúčinnosti podání trval navzdory žalobcovým námitkám, podpořeným konkrétními důkazními návrhy; přihlížel rovněž k tomu, že v obnoveném řízení došlo ke zrušení rozhodnutí žalovaného o zrušení žalobcovy registrace k DPH. Tuto okolnost však krajský soud nepovažoval za rozhodující a svůj rozsudek postavil na závěru, že žalovaný nesprávně aplikoval § 74 odst. 3 daňového řádu v situaci, kdy pro jeho použití nebyly dány podmínky. Daňový status žalobce byl v souzené věci předběžnou otázkou ve smyslu § 99 daňového řádu a správce daně automaticky vycházel z toho, že o ní již bylo v jiném řízení pravomocně rozhodnuto. S tím sice odmítl žalobcovu argumentaci, pominul ale, že otázku pravomocnosti rozhodnutí o zrušení registrace žalobce zpochybnil. Ačkoli nelze nalézací řízení použít jako opravný prostředek vůči dřívějším rozhodnutím vydaným v řízení registračním, vyvstane-li při vyměřování daně nejasnost ohledně daňového statusu, je nutno jí věnovat patřičnou pozornost. Krajský soud závěrem poznamenal, že i kdyby nedošlo ke zrušení rozhodnutí o zrušení žalobcovy registrace k DPH, měl správce daně procesní nástroje k ukončení zahájeného řízení bez vyměření [§ 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Nebylo-li však vyměřovací řízení dosud ukončeno zákonným způsobem, je správce daně nečinný.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, kterou explicitně opírá o důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve stručně shrnul genezi daného daňového řízení s tím, že rozsudek krajského soudu napadá pro nesprávné posouzení právní otázky (aplikace výzvy k odstranění vad podání a institutu neúčinnosti podání podle § 74 daňového řádu). Vedle toho pokládá rozsudek za nepřezkoumatelný ve více jeho bodech; mj. z něj neplyne, na základě jakých skutečností shledal soud argumentaci a postup stěžovatele lichými. Co se týče podmínek pro použití ustanovení § 74 daňového řádu, stěžovatel předně rozlišuje vady formální a obsahové; právě vady formální je třeba posuzovat primárně, neboť diskvalifikují podání bez ohledu na to, zda je po obsahové stránce perfektní, či nikoli. Stěžovatel vyjadřuje nesouhlas s tou částí odůvodnění rozsudku, v níž krajský soud uvedl, že předmětné podání (daňové přiznání) bylo formálně bezvadné a že jako správce daně žalobce vyzval k odstranění shledaných obsahových vad. K tomu namítá, že pro případ odstranění obsahových vad by volil postup podle § 89 daňového řádu, nicméně v dané věci se jednalo o imperfektní podání z hlediska formálního, neboť vyvstaly pochybnosti o žalobcově statusu plátce DPH. Neměl-li tedy stěžovatel jasno, v jaké pozici se žalobce jakožto podatel nacházel v kontextu zákona o DPH, tedy zda daňové přiznání podal jako plátce DPH (§ 101 odst. 1 zákona o DPH), nebo jako osoba povinná přiznat nebo zaplatit daň [§ 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH], jednalo se o vadu podání, kterou musel v řízení posoudit před stanovením daně samotné. Ke zhojení této formální vady neposkytuje daňový řád jiný nástroj než výzvu podle § 74 daňového řádu, která slouží k ozřejmění a odstranění elementárních nedostatků podání; správce daně rozhodně není oprávněn zhojit tyto vady svým vlastním úsudkem.

Dále stěžovatel v odůvodnění napadeného rozsudku postrádá detailní vysvětlení, jaký konkrétní postup označuje krajský soud za *technicistní, formalistický a nezákonný*; stěžovatel dovozuje, že krajský soud měl na mysli buď vydání výzvy k odstranění vad podání podle § 74 odst. 1 daňového řádu, nebo posouzení odpovědi žalobce na tuto výzvu jako nedostatečné a z toho vyplývající vyhodnocení jím podaného daňového přiznání jako neúčinného podání, ve smyslu § 74 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel znovu opakuje, že daňové přiznání trpělo formální vadou (nebylo z něj zřejmé, co se na jeho základě navrhuje), a proto neměl jinou možnost, než žalobce vyzvat k jejímu odstranění, v čemž mu poskytl potřebnou nápomoc; z uvedeného důvodu odmítá nařčení z nevstřícného přístupu k žalobci. Stěžovatel se rovněž neztotožňuje s názorem krajského soudu o nezákonném užití institutu neúčinnosti podání (§ 74 odst. 3 daňového řádu); v této souvislosti krajskému soudu vytýká, že nepředestřel žádné alternativní řešení dané situace. Pouhé tvrzení žalobce, že je plátcem DPH, bez náležitého prokázání této skutečnosti, nemohl stěžovatel považovat za „*odstranění vad podání*“. Daňové přiznání se tudíž stalo neúčinným *ex lege* a stěžovatel o neúčinnosti podání žalobce pouze vyrozuměl (s deklaratorními účinky takového vyrozumění). Současně stěžovatel odmítl krajským soudem navrhované řešení, aby zahájené daňové řízení ukončil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu; toto ustanovení je určeno k zastavení řízení z důvodu zjevně právně nepřípustného podání, o které se v souzené věci nejedná.

Stěžovatel nesouhlasí rovněž s názorem, že by měl s institutem výzvy k odstranění vad podání nakládat s náležitou opatrností. Připomíná, že tato výzva představuje standardní a efektivní prostředek komunikace mezi daňovým subjektem a správcem daně a že jiný institut daňový řád k dispozici nedává. Postup stěžovatele v dané konkrétní věci vycházel z existence pravomocného rozhodnutí o zrušení registrace žalobce jako plátce DPH, což se následně ukázalo jako sporná otázka mezi účastníky. Ačkoli krajský soud na

tuto otázku nahlíží jako na pouze „sekundární“, podle stěžovatele je logická posloupnost příčiny a následku přesně opačná: nedošlo-li by ke zrušení registrace plátcovství, nevyzýval by stěžovatel žalobce k odstranění vad podání, tudíž by nedošlo ani k neodstranění vad a následné neúčinnosti příslušného podání. Pokud měl žalobce pochybnosti o tom, zda o zrušení jeho registrace bylo rozhodnuto v souladu s ústavním pořádkem, měl učinit patřičné kroky k prokázání jím tvrzených skutečností, neboť je to on, kdo nese břemeno důkazní (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Žalobce tedy měl, při vědomí zásady *vigilantibus iura*, ihned a bez průtahů využít možností k nápravě daného stavu, namísto postupného předkládání důkazních návrhů. Stěžovatel nesouhlasí ani s dílčím závěrem, že problematika plátcovství byla předběžnou otázkou podle § 99 daňového řádu; upozorňuje, že rozhodnutí o zrušení žalobcovy registrace k DPH již bylo pravomocné, a proto jím byl vázán. S poukazem na cíle daňového řízení formulované v § 1 odst. 2 daňového řádu a na ustanovení § 134 téhož zákona stěžovatel argumentuje tím, že daňové řízení se skládá z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí; dílčí řízení zahájené podáním daňového přiznání bylo ukončeno právě tím, že se toto podání stalo neúčinným. V případě povolené obnovy řízení v rámci řízení registračního se nejedná o nové právní posouzení věci, ale o nové skutkové posouzení, jehož výsledkem je vydání nového rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí ruší *ex nunc*. Stěžovatel je proto přesvědčen, že postupoval správně a v možnostech, které mu daňový řád dává; naopak krajský soud svými právními názory překračuje mantinely daňového řádu v očividné snaze rozhodnout ve prospěch žalobce. Stěžovatel proto shrnuje, že mu nelze spravedlivě vytýkat *technicistní, formalistický a nezákonný* postup, který zvolil v situaci, která byla důsledkem jednání žalobcova bratra; právě zjevná manipulace s žalobcovými podáními byla důvodem, proč postupoval s náležitou obezřetností a zcela formálně. Ze všech výše uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Současně uplatňuje nárok na náhradu nákladů řízení ve výši 1.000 Kč.

Žalobce se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti vytýká napadenému rozsudku nepřezkoumatelnost *v mnoha bodech*, aniž by se však výslovně dovolával ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Tuto obecně formulovanou námitku upřesňuje stručným konstatováním, že postrádá zejména náležité zdůvodnění, proč a v čem konkrétně byl jím zvolený procesní postup *technicistní, formalistický a nezákonný*. Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že zpravidla teprve poté, dospěje-li k závěru, že napadené rozhodnutí přezkoumatelné je, se může zabývat dalšími stížnostními námitkami (srov. rozsudek ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z <http://www.nssoud.cz>), a dále, že právní subsumpce stížnostních důvodů pod konkrétní písmena ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. je záležitostí právního hodnocení věci Nejvyšším správním soudem (srov. rozsudek ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS). Dále Nejvyšší správní soud již mnohokrát vyslovil,

že není vázán důvody kasační stížnosti, je-li rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný (§ 109 odst. 4, věta za středníkem s. ř. s.), ale na druhou stranu nemůže ignorovat dispoziční zásadu, která řízení o kasační stížnosti ovládá (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). V takto vymezeném právním rámci proto kvalita a preciznost ve formulaci stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti významně předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 14. 7. 2011 č. j. 1 As 67/2011 - 108, a ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54). Jinými slovy, s výjimkou případů, v nichž je přezkum soudního rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost objektivně nemožný, nelze přistoupit na tak široké pojetí zásady oficiality, které by znamenalo, že by kasační soud měl za stěžovatele dovozovat a odhadovat, v jakém směru je mu rozhodnutí pravděpodobně nesrozumitelné, v čem může spatřovat nedostatek jeho důvodů nebo jaké konkrétní žalobní body považuje za opomenuté.

Formuloval-li tedy stěžovatel námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pouze obecně, omezí se i Nejvyšší správní soud toliko na stručné zhodnocení, že nepřezkoumatelnost v tom smyslu, jak byla vymezena v ustálené judikatuře (viz například rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, nebo ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64), neshledal. Z odůvodnění napadeného rozsudku jsou nejen zřetelné jednotlivé úvahy krajského soudu, ale rovněž závěry, do nichž tyto úvahy nakonec vyústily; ostatně stěžovatel se závěry krajského soudu sám polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelného rozhodnutí nebylo možné. Co se týče jediné bližší konkretizace námitky nepřezkoumatelnosti, z posledních dvou vět bodu [33] odůvodnění napadeného rozsudku srozumitelně vyplývá, že cílem kritiky krajského soudu nebyla výzva k odstranění rozporů daňového přiznání, ale teprve následný postup stěžovatele, který v reakci na sdělení žalobce, že ke zrušení jeho registrace jako plátce DPH nedošlo, vyhodnotil předmětné daňové přiznání jako neúčinné.

Za této situace zbývá jen dodat, že rozsudek krajského soudu dostojí minimálním kvalitám, jimiž musí soudní rozhodnutí disponovat. K těmto minimálním kvalitám se vyjádřil zdejší soud například v rozsudku ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, v němž uvedl, že „[p]řestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka.“. Obdobně se v rozsudku ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 - 98, publikovaném pod č. 2070/2010 Sb. NSS, podává, že „[s]oud, který se vypořádává s (...) argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (...) Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno.“. Nejvyšší správní soud doplňuje, že ačkoli neshledal žádnou vadu soudního řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neznamená to bez dalšího, že tím akceptuje též jednotlivé právní závěry krajského soudu o věci samé; o nich bude v podrobnostech pojednáno dále.

Dříve, než zdejší soud přejde k ostatním námitkám kasační stížnosti, podřaditelným pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném právním posouzení věci), považuje za potřebné nejprve připomenout právní rámec, ze kterého při hodnocení dané věci vychází. Východiskem právních úvah je výklad ustanovení § 74 daňového řádu; podle § 74 odst. 1 tohoto zákona vyzve správce daně v případech, kdy má podání *vady, pro které není způsobilé k projednání, nebo vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví. Tato výzva obsahuje poučení o následcích spojených s neodstraněním označených vad (§ 74 odst. 2 daňového řádu). Budou-li vady podání odstraněny ve stanovené lhůtě, hledí se na podání, jako by bylo učiněno řádně a včas. Nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným, o čemž pořídí správce daně úřední záznam a vyrozumí podatele; vyrozumění není třeba v případě, že podatel na výzvu k odstranění vad neučinil vůči správci daně žádný úkon (§ 74 odst. 3 daňového řádu).*

Stěžovatel v kasační stížnosti přiléhavě poznamenává, že daňové řízení se člení na další dílčí řízení, a to řízení nalézací (zahrnující v sobě dále řízení vyměřovací, doměřovací a řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutím v nich vydaných), řízení při placení daní (zahrnující řízení o posečkání daně, o zajištění daně, exekuční řízení a řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutím v nich vydaných) a konečně řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích. Není přitom pochyb o tom, že vyměřovací řízení je zahájeno na základě daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání podaného daňovým subjektem, což potvrzuje například usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 – 147.

Ustanovení § 74 daňového řádu lze chápat jako určitou pojistku, aby k zahájení řízení, jakožto okamžiku, s nímž jsou spojeny významné procesní konsekvence, nedocházelo bez dalšího v těch případech, kdy podání daňového subjektu vykazuje natolik závažné vady, že není žádoucí, aby takové účinky vyvolávalo. K charakteru těchto vad se vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15. 5. 2014, č. j. 9 Afs 24/2013 - 31, v němž konstatoval, že „*[v]ada dle § 74 odst. 1 daňového řádu, která brání projednání podání, může spočívat též v nesrozumitelnosti či nejednoznačnosti podání pramenící z velmi zásadních a na první pohled i laikovi patrných hlubokých rozporů mezi označením podání a jeho obsahem, k čemuž však zpravidla budou muset přistoupit i další okolnosti přisvědčující této nesrozumitelnosti nebo nejednoznačnosti. Podstatné je, aby vznikaly objektivní a zásadní pochyby o vyznění podání jako celku bránící jeho projednání. K odstranění takové vady je třeba podatele vyzvat a nelze ji překlénout na základě mechanické aplikace § 70 odst. 2 daňového řádu.*“ Citované ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu přitom ukládá správci daně posuzovat podání podle jeho skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno.

Nabádá-li stěžovatel k důslednému rozlišování vad formálních a obsahových s poukazem na to, že vady formální je nutno posuzovat a odstraňovat na prvním místě, pak Nejvyšší správní soud považuje především za potřebné najisto postavit, zda skutečnost, že daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prvního čtvrtletí roku 2013 bylo podáno někým, kdo nebyl plátcem DPH (respektive, jehož registrace jako plátce DPH byla zrušena), je svým charakterem vadou formální nebo vadou obsahovou. Ačkoli Nejvyšší správní soud vnímá, že hranice mezi oběma typy vad nemusí být vždy zcela ostrá a že se

dokonce obě formy vad mohou v jednotlivých případech prolínat, je v daném konkrétním případě (na rozdíl od stěžovatele) toho názoru, že výše popsany nedostatek představuje ve svých důsledcích vadu obsahovou, byť lze uznat, že se na první pohled může jevit jako vada formální.

Typickým příkladem formální vady podání je nedostatečná identifikace subjektu, který jej učinil (daňový subjekt podle údajů v podání uvedených nemůže být s jistotou ztotožněn). Obdobnou povahu má též absence podpisu daňového subjektu či data, kdy bylo podání učiněno (případně uvedení data neexistujícího nebo takového, které má nastat teprve v budoucnu). Vadou tohoto typu je také podání učiněné jiným způsobem, než předepisuje zákon [na tiskopisech vydaných Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítače, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem (§ 72 odst. 1 daňového řádu)]. V neposlední řadě, hovoří-li § 74 odst. 1 daňového řádu o *podání, které není způsobilé k projednání* nebo *které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní*, lze do této kategorie v zásadě zařadit i situaci, kdy daňové přiznání k DPH podá někdo, kdo evidentně není ani plátcem DPH, ani osobou povinnou přiznat nebo zaplatit DPH.

Společným rysem takto namátkově zmíněných formálních vad je jejich zjevnost a nekomplikovanost, která si nežadá detailní zkoumání skutkového stavu či hlubší úvahy nad relevantními ustanoveními právních předpisů. Platí tedy, že pokud musí správce daně činit k objasnění a odstranění vady složitější skutková zjištění či hlubší právní úvahy, má co do činění s vadou obsahovou, byť se na první pohled mohla jevit vadou formální.

V souzené věci bylo přiznání k DPH podáno na standardizovaném formuláři a všechny jeho podstatné části byly náležitě vyplněny. Je z něj tedy bez pochybností zřejmé, ke kterému správci daně směřuje a kdo jej činí (identifikace daňového subjektu je provedena jménem, příjmením, adresou a datem narození i daňovým identifikačním číslem). Bez pochybností je dále zřetelný základ daně žalobce, vykázaná daň na výstupu i vlastní daňová povinnost. Jediná nejasnost, která tedy stěžovateli z předloženého daňového přiznání vyvstala, se týkala statusu daňového subjektu jako plátce DPH. Za situace, kdy by sám žalobce na dotaz správce daně (výzvu dle § 74 odst. 1 daňového řádu) připustil, že plátcem DPH není, případně, že jeho registrace k DPH skutečně byla zrušena, a současně, že se necítí být ani osobou, které vznikla daňová povinnost přiznat a zaplatit daň podle § 108 odst. 1 zákona o DPH, mohl by správce daně na předmětné podání vskutku nahlížet jako na neúčinné, neboť by bylo podáno někým, kdo nepochybně nebyl osobou povinnou přiznání k této dani podat. Pouze za této situace by bylo možné k původně nejasnému, nicméně následně bez komplikací objasněnému statusu daňového subjektu přistoupit jako k vadě formálního rázu.

Naproti tomu v případě, kdy žalobce v reakci na výzvu stěžovatele vyslovil podiv nad tím, že jeho registrace jako plátce DPH byla zrušena, uváděl, že neví nic o tom, že by takovou žádost vůbec podával a tvrdil, že mu rozhodnutí o zrušení registrace nebylo ani doručeno, posunula se na první pohled formální nedostatečnost podání do roviny nejasnosti obsahové. Daňový status žalobce, jakožto skutečnost mezi daňovými subjekty sporná, pak nepředstavovala onu na první pohled zřejmou vadu podání, která by měla či vůbec mohla být nadále odstraňována postupem podle § 74 odst. 3 daňového řádu.

Přestože Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že daňový řád poskytuje správci daně v obdobných případech jen omezené možnosti, je nutné vždy 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 nehodnotí postup správce daně, kterým dospěl k závěru o neúčinnosti daňového přiznání žalobce, za technicistní či formalistický; aplikace § 74 odst. 3 daňového řádu nicméně byla v dané věci nepřijatelná a neúčelná.

Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že postupu stěžovatele nelze ničeho vytýkat do chvíle, kdy z žalobcovy reakce na výzvu podle § 74 odst. 1 daňového řádu, v níž byl upozorněn na obsahový rozpor mezi údaji v daňovém přiznání a evidovanými registračními údaji, vyvstaly (respektive správci daně měly vyvstat) zjevné pochybnosti o statusu daňového subjektu. Od této chvíle bylo na stěžovateli, aby učinil kroky k odstranění těchto pochybností. Úkony, které jako správce daně podnikl, však nespočívaly na jednoduché a přímočaré úvaze, ale v podrobnějším zjištění a vyhodnocení skutkového stavu věci.

Co se tohoto skutkového stavu věci týče, krajský soud přílehavě poznamenal, že stěžovatel byl vázán v minulosti vydaným rozhodnutím o zrušení registrace žalobce jako plátce DPH a otázka plátcovství byla v souzené věci otázkou předběžnou ve smyslu § 99 daňového řádu. Rozhodnutí o zrušení registrace žalobce jako plátce DPH bylo v době podání daňového přiznání (tj. ke dni 24. 4. 2013) pravomocné, nicméně posléze došlo (rozhodnutím ze dne 26. 11. 2014, č. j. 4105272/14/3002-00510-711540) k jeho zrušení. Tato skutečnost je zcela zásadní pro posouzení důvodnosti žaloby, potažmo kasační stížnosti. V řízení o ochraně proti nečinnosti žalovaného se totiž uplatní zásada zakotvená v § 81 odst. 1 s. ř. s., podle které soud rozhoduje na základě skutkového stavu ke dni svého rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se tedy zabýval tím, zda ke dni rozhodování krajského soudu lze dospět k závěru o nečinnosti stěžovatele a zda byl ve výsledku návrh žalobce důvodný. Dospěl přitom k závěru, že tomu tak je.

Z § 38 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, jestliže marně uplynula zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon, nebo neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá, nebo nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo ke shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí. Bylo tedy na stěžovateli, aby po vyřešení problematiky statusu daňového subjektu postupoval bez průtahů v řízení o daňovém přiznání žalobce; jakýkoliv jeho procesní postup pak musí být završen vydáním rozhodnutí. Z obsahu předloženého spisu však vyplývá, že stěžovatel žádné kroky nečinil a zůstal pasivní. Pro úplnost Nejvyšší správní soud připomíná, že vyrozumění podatele o neúčinnosti podání dle § 74 odst. 3 věty druhé daňového řádu nemá účinky skončení řízení, protože není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.; nadto, jak již bylo v podrobnostech osvětleno, nebyl pro postup podle § 74 odst. 3 věty druhé daňového řádu dán podklad. Vzhledem k tomu, že nápravu ve věci nezjednalo ani Odvolací finanční ředitelství, má Nejvyšší správní soud má za to, že je namístě považovat za splněnou též podmínku bezúspěšného vyčerpání prostředků na ochranu proti nečinnosti dle § 79 odst. 1 s. ř. s.

K délce lhůty k provedení úkonu v daňovém řízení je třeba dodat, že pokud žalobce neuplatňoval nárok na nadměrný odpočet daně (vykázal vlastní daňovou povinnost), měl stěžovatel vycházet z obecného ustanovení § 7 odst. 1 daňového řádu a při výkladu pojmu „bez zbytečného odkladu“ jednak zohlednit specifické skutkové okolnosti věci, jednak také přihlédnout k procesním pravidlům stanoveným daňovým řádem. Při zhodnocení všech těchto okolností měl správce daně, při vědomosti požadavku daňového subjektu na vydání platebních výměrů, postupovat s co největším urychlením, tedy v řádu dnů, maximálně týdnů. Z obsahu spisu však vyplývá, že stěžovatel k vydání rozhodnutí nepřistoupil, a proto lze hovořit o jeho nečinnosti ke dni vydání rozsudku krajského soudu.

Za situace, kdy nelze hovořit o neúčinnosti daňového přiznání a kdy bylo vyměřovací řízení řádně zahájeno a dosud nebylo zákonem předpokládaným způsobem ukončeno, měl stěžovatel ve vyměřovacím řízení svou procesní aktivitu směřovat k vydání *rozhodnutí ve věci samé* (ať již v jakékoli jeho podobě). Pokud tedy krajský soud stěžovateli uložil svým rozsudkem povinnost vydat rozhodnutí ve věci žalobcova daňového přiznání k DPH za zdaňovací období I. čtvrtletí 2013 ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, rozhodl v souladu se zákonem.

Vzhledem tedy k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, nezbylo mu, než ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Procesně úspěšným účastníkem řízení před zdejším soudem je naopak žalobce, který má proti stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení. V jeho případě však nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly (nejen s ohledem na to, že se k podané kasační stížnosti nevyjádřil). Z uvedeného důvodu zdejší soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 21. října 2015

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu