



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **F. F.**, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2015, č. j. 29 A 5/2015 – 48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předcházející řízení

[1] Kasační stížností ze dne 12. 6. 2015 se žalovaný domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“), jímž byla žalovanému uložena povinnost vydat rozhodnutí ve věci žalobcových přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období I. čtvrtletí 2014 ze dne 27. 4. 2014 a za zdaňovací období II. čtvrtletí 2014 ze dne 26. 7. 2014 ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci rozsudku. Krajský soud dále rozhodl, že žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 14 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci rozsudku k rukám jeho daňového poradce.

[2] Krajský soud vycházel ve svém rozhodnutí z následujících skutečností. Dne 27. 4. 2014 podal žalobce na příslušném formuláři přiznání k DPH za zdaňovací období I. čtvrtletí 2014, na němž sám sebe označil za plátce daně. Na tento úkon reagoval žalovaný výzvou k odstranění vad podání podle ustanovení § 74 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ze dne 22. 5. 2014, č. j. 2423376/14/3002-24804-701913, jelikož shledal, že z podání není zřejmé, čeho se daňový subjekt domáhá. Žalovaný totiž z daňového spisu zjistil, že žalobce dne 31. 10. 2012 požádal o zrušení registrace plátce DPH. Žalobcova registrace byla následně rozhodnutím Finančního úřadu Brno-venkov ze dne 6. 11. 2012, č. j. 448073/12/293900705269 (dále též „rozhodnutí o zrušení registrace“), ke dni 31. 12. 2012 zrušena. V návaznosti na uvedenou výzvu vyjádřil žalobce ve svém podání ze dne 1. 6. 2014 nesouhlas se závěry žalovaného a blíže uvedl, že žádost o zrušení registrace plátce DPH nepodal a rozhodnutí o zrušení registrace mu ani nebylo doručeno. V této souvislosti poukázal na vysvětlení svého bratra, J. F., ze dne 4. 9. 2013, který měl žádost o zrušení registrace podepsat namísto žalobce, a také na protokoly o výsledku svědků D. S. a zmíněného J. F. ze dne 27. 11. 2013. Žalobce současně odkázal na znalecký posudek z oboru písmoznalectví č. 1256 ze dne 9. 5. 2014, jenž svědčí o tom, že podpis na žádosti o zrušení registrace patří J. F., nikoliv žalobci. Závěrem svého podání žalobce konstatoval, že v daňovém přiznání je správně označen jako plátce daně a přiznání bylo podáno za I. čtvrtletí 2014.

[3] Stejný průběh jako shora uvedený se uskutečnil také ve vztahu k žalobcovu přiznání k DPH za zdaňovací období II. čtvrtletí 2014 podanému dne 26. 7. 2014. Žalovaný následně přípis ze dne 2. 7. 2014, č. j. 2944525/14/3002-24804-701913, a ze dne 18. 9. 2014, č. j. 3562853/14/3002-24804-701913, vyrozuměl žalobce o tom, že jeho podání označená jako daňová přiznání k DPH za I. a II. čtvrtletí 2014 se stala neúčinnými, neboť podáními ze dne 1. 6. 2014 a ze dne 31. 8. 2014 nebyly odstraněny vady uvedené ve výzvách ze dne 22. 5. 2014 a ze dne 19. 8. 2014, tj. podání nebyla doplněna tak, aby bylo patrné, zda je podává daňový subjekt jako neplátce a za jaký konkrétní měsíc.

[4] Krajský soud posoudil výše popsany postup žalovaného jako technicistní, formalistický a nezákonný. K tomu blíže podotkl, že ustanovení § 74 daňového řádu slouží k odstranění zásadních vad, pro které není podání způsobilé k projednání, nebo pro něž nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní. Podaná daňová přiznání nicméně měla z formálního hlediska všechny potřebné náležitosti. Jelikož žalovaný dospěl k závěru, že žalobce coby neplátce daně nebyl oprávněn podat daňová přiznání za zdaňovací období v rozsahu jednoho čtvrtletí, a jestliže taková přiznání podal, nemohlo se jednat o podání způsobilá k projednání, vyzval žalobce k odstranění shledaných obsahových vad podání. Bylo tedy namístě upozornit žalobce v souladu s obecnou poučovací povinností podle ustanovení § 6 odst. 3 daňového řádu na obsahový rozpor mezi údaji v podaných daňových přiznáních a registračními údaji evidovanými ohledně žalobce správcem daně. Nicméně v případě, kdy žalobce na výzvy správce daně zareagoval vyjádřením nesouhlasu ohledně otázky svého „plátcovství“, nebylo možné shledat podaná daňová přiznání neúčinnými dle ustanovení § 74 odst. 3 daňového řádu.

[5] Krajský soud proto dovodil, že žalobce na výzvy žalovaného odpověděl dostatečným způsobem. Pokud jde o neúčinnost podání, s tímto nástrojem by měl správce daně nakládat s náležitou opatrností, neboť jím může vážně zasáhnout do práv a povinností

pokračování

osob zúčastněných na správě daní, a to zvláště v případě podání, jimiž se zahajuje řízení. V posuzované věci žalobce jednak poukazoval na zásadní okolnosti týkající se zrušení jeho registrace, a následně též svá tvrzení dokládal důkazními návrhy. Na základě těchto sdělení mohly vzniknout podstatné pochybnosti o registraci žalobce coby plátce DPH. Krajský soud následně poukázal na skutečnost, že v obnoveném řízení ostatně ke zrušení rozhodnutí žalovaného o zrušení žalobcovy registrace plátce DPH došlo.

[6] Ačkoli nalézací řízení nelze považovat za opravný prostředek vůči dřívějším rozhodnutím vydaným v řízení registračním, vyvstane-li při vyměřování daně otázka daňového statusu daňového subjektu, je nutno jí věnovat náležitou pozornost. I kdyby totiž nedošlo k pozdějšímu zrušení rozhodnutí o zrušení žalobcovy registrace, měl by správce daně procesní nástroje k případnému následnému ukončení řízení zahájeného daňovým přiznáním žalobce bez vyměření. V této souvislosti odkázal krajský soud např. na ustanovení § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

[7] S ohledem na uvedené dospěl krajský soud k závěru, že žalobcem podaná daňová přiznání se nestala neúčinnými ve smyslu ustanovení § 74 odst. 3 daňového řádu. Podanými daňovými přiznáními byla zahájena vyměřovací řízení ohledně DPH žalobce za zdaňovací období I. a II. čtvrtletí 2014, která však dosud nebyla zákonným způsobem ukončena. Žalovaného je tak nutno považovat v těchto řízeních za nečinného.

II.

Obsah kasační stížnosti

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) dne 15. 6. 2015 kasační stížnost, v níž uplatňuje kasační důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

[9] Stěžovatel v první řadě namítá, že napadený rozsudek nenaplnuje kritéria přezkoumatelnosti dovozená ustálenou judikaturou, jelikož z něj neplyne, na základě jakých skutečností shledal krajský soud argumentaci a postup stěžovatele v této věci lichými. Z odůvodnění napadeného rozsudku není rovněž zcela jasné, jaký postup stěžovatele je krajským soudem označen za nezákonný, resp. technicistní a formalistický.

[10] Stěžovatel se dále neztotožňuje s názorem krajského soudu souvisejícím s aplikací ustanovení § 74 daňového řádu, a to především jeho odst. 3 týkajícího se neúčinnosti podání v důsledku neodstranění jeho vad. V této souvislosti je totiž nezbytné rozlišovat vady formální a vady obsahové, přičemž vady prvně zmíněné je nutno posuzovat primárně, neboť tyto diskvalifikují podání bez ohledu na jeho případnou obsahovou perfektnost. Stěžovatel proto nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že podání žalobce bylo formálně bezvadné a stěžovatel jej vyzval k odstranění vad obsahových. Pokud by tomu tak bylo, stěžovatel by tak učinil na základě ustanovení § 89 daňového řádu. Stěžovatel nicméně shledal žalobcova podání formálně vadnými z důvodu rozporu mezi žalobcovými tvrzeními a skutečností, kterou měl stěžovatel v okamžiku podání daňových přiznání za prokázanou, tj. otázkou žalobcova statusu coby plátce DPH. Za daných

okolností tak nebylo postaveno najisto, zda žalobce podal předmětná daňová přiznání z titulu plátce daně z přidané hodnoty podle ustanovení § 101 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), nebo z titulu osoby povinné přiznat nebo zaplatit daň podle ustanovení § 108 odst. 1 písm. i) téhož zákona. Jednalo se tedy bezpochyby o vadu podání, již bylo nutno posoudit před stanovením daně samotné.

[11] Správce daně nicméně není oprávněn zhojit vadu podání svým vlastním úsudkem. V případě pochybností o skutečné vůli podatele má proto k dispozici institut výzvy k odstranění vad podání podle ustanovení § 74 daňového řádu, jenž slouží k ozřejmění a odstranění elementárních vad podání – kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje. Z podání žalobce nebylo zřejmé, co se na základě něj navrhuje. Stěžovatel tudíž neměl jinou možnost, než vyzvat žalobce k odstranění zmíněných vad, přičemž v souladu se zásadou spolupráce obsaženou v ustanovení § 6 odst. 2 daňového řádu poskytl žalobci přiměřenou nápomoc, když se jej např. dotázal, zda má jeho podání chápat jako žádost o obnovu řízení. Stěžovatel proto odmítá závěr krajského soudu, že měl vůči žalobci poměrně nevstřícný přístup.

[12] Stěžovatel nesouhlasí ani s názorem krajského soudu souvisejícím s nezákonností aplikace institutu neúčinnosti podání ve smyslu ustanovení § 74 odst. 3 daňového řádu. Pouhé tvrzení žalobce, že je plátcem DPH, aniž by současně toto tvrzení jakkoli prokázal, není dostatečné k odstranění vad podání. Podání se v takovém případě stává neúčinným *ex lege* a správce daně o této skutečnosti daňový subjekt pouze deklaratorně vyrozumí. V postupu stěžovatele tak dle jeho názoru nelze shledat žádné nezákonné aspekty. Stěžovatel dále dodal, že krajským soudem uvedený způsob zastavení řízení podle ustanovení § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu umožňuje zastavení řízení pouze z důvodu zjevně právně nepřipustného podání, o něž se nicméně v posuzovaném případě nejedná. Žalobce měl povinnost podat daňové přiznání buďto jako plátce DPH podle ustanovení § 101 odst. 1 zákona o DPH nebo jako osoba, které vznikla povinnost přiznat daň uvedenou na jí vystaveném dokladu podle ustanovení § 101 odst. 7 téhož zákona. Ani v jednom případě by tak nešlo o právně nepřipustné podání.

[13] Krajský soud se následně dle názoru stěžovatele nevypořádal řádně se spornou otázkou „plátcovství DPH“, když tuto otázku označil toliko za sekundární. Logická posloupnost ve vztahu příčiny a následku je však opačná, tj. neúčinnost podaných daňových přiznání vychází z neodstranění vad podání, které pak vycházejí ze zrušení registrace „plátcovství DPH“ žalobce. Prvotní příčinou v tomto vztahu je tak právě zrušení žalobcovy registrace. Stěžovatel přitom u skutečností rozhodných pro posouzení registrace k „plátcovství DPH“ vycházel z pravomocného rozhodnutí o jejím zrušení, kterým byl podle ustanovení § 99 odst. 1 daňového řádu vázán. Pokud žalobce seznal, že o zrušení registrace existují pochyby, měl učinit patřičné kroky v podobě prokázání svých tvrzení o opaku ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu. Nicméně namísto postupného dokládání důkazních návrhů měl v duchu zásady *vigilantibus iura scripta sunt* využít možností, které mu k nápravě daného stavu poskytuje daňový řád. Správce daně totiž při hodnocení došlého podání posuzuje rozhodné skutečnosti k okamžiku, kdy se toto podání dostane do jeho právní sféry, přičemž v souladu se zásadou rychlosti obsaženou v ustanovení § 7 daňového řádu je povinen konat bez zbytečných průtahů. Jelikož

pokračování

formální vady, které bránily projednání daňových přiznání, nebyly odstraněny, postupoval stěžovatel v mezích zákona, když žalobce vyrozuměl o neúčinnosti jeho podání.

[14] V závěru kasační stížnosti poukázal stěžovatel na správný průběh daňového řízení, jež se skládá z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí, přičemž podle ustanovení § 91 daňového řádu je řízení zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní. V posuzovaném případě se tato podání stala neúčinnými, o čemž byl žalobce vyrozuměn, a dílčí daňová řízení nalézací tím byla ukončena. V obnoveném řízení následně došlo ke zrušení rozhodnutí o zrušení registrace žalobce k dani z přidané hodnoty. Jelikož dílčí daňová řízení na dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období byla ukončena, postupoval stěžovatel v souladu s daňovým řádem a vyzval žalobce k podání daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období.

[15] S ohledem na shora uvedené má stěžovatel za to, že jeho postup nelze shledat formalistickým, resp. též nezákonným. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2015, č. j. 29 A 5/2015 – 48, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

[16] Žalobce se k obsahu kasační stížnosti nevyjádřil.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[17] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti v první řadě hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. V této souvislosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou k tomu oprávněnou (viz ustanovení § 103 a § 106 s. ř. s.), za stěžovatele jedná zaměstnanec mající právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (viz ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s.) a není namístě kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost (viz ustanovení § 104 s. ř. s.).

[18] Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (viz ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), následně napadený rozsudek krajského soudu přezkoumal a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] Stěžejní otázkou, s níž se bylo nutné v tomto řízení vypořádat, je otázka možné nečinnosti stěžovatele ve věci žalobcových přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období I. a II. čtvrtletí 2014.

[20] Jelikož stěžovatel současně namítá ve své kasační stížnosti nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., Nejvyšší správní soud se zabýval nejdříve tímto kasačním důvodem. Dospěl-li by totiž Nejvyšší správní soud k závěru, že napadený rozsudek je zatížen vadou nepřezkoumatelnosti, z povahy věci by již nemohl posuzovat samotnou hmotně právní podstatu věci, neboť k tomu by bylo možné přistoupit až poté, co by výsledkem řízení

před krajským soudem bylo jeho přezkoumatelné rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2007, č. j. 4 Ads 21/2007 – 77, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uvedená v tomto rozsudku jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[21] Na tomto místě je nutno zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku jeho důvodů. Nejvyšší správní soud již minulosti dovodil, že rozsudek krajského soudu lze považovat za nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, pokud z něj nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán, resp. jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu, či pokud je jeho výrok vnitřně rozporný nebo z něj nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25). Ačkoli tato východiska byla vytvořena u přezkoumávání rozsudku krajského soudu, kterým bylo rozhodnuto o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s., dle názoru Nejvyššího soudu jsou *mutatis mutandis* zcela bezpochyby aplikovatelná i na přezkoumávání rozsudku krajského soudu, kterým bylo rozhodnuto o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle ustanovení § 79 a násl. s. ř. s., resp. též o ochraně před jeho nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s.

[22] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí musí být naproti tomu založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoli na dílčích nedostacích odůvodnění. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Takovými vadami mohou být zejména případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2011, č. j. 9 As 40/2011 – 51). Ve vztahu k rozsudku krajského soudu, jímž bylo vyhověno žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, bývá nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů zpravidla dána, nevypořádá-li se soud se zásadními námitkami žalovaného vznesenými v průběhu řízení před krajským soudem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2012, č. j. 4 Ans 1/2012 – 61).

[23] Stěžovatel v posuzovaném případě namítá, že z napadeného rozsudku neplyne, na základě jakých skutečností shledal krajský soud jeho argumentaci a postup lichými, přičemž z odůvodnění napadeného rozsudku není současně jasné, jaký postup stěžovatele je krajským soudem označen za nezákonný. Obsahově se tak s ohledem na výše uvedená východiska nejedná o námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost, nýbrž pro nedostatek důvodů.

[24] Jak ale Nejvyšší správní vyslovil ve výše citovaném rozsudku ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25, s kasačním důvodem podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. „je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se

pokračování

oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny.“

[25] Po posouzení kasačního důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že napadený rozsudek dle jeho názoru netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. Ostatně také samotný stěžovatel uvedl tento kasační důvod spíše podpůrně, přičemž ani nikterak nekonkretizoval, kterou jeho argumentaci měl krajský soud shledat lichou. I v této souvislosti je možné vycházet z názoru vyjádřeného ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2012, č. j. 4 Ans 1/2012 – 61, v němž zdejší soud uvedl, že „[a]rgumentace žalovaného ve vyjádření k žalobě bývá zpravidla protipólem žalobních tvrzení, jejichž opodstatněnost se žalovaný snaží popřít. Mnohdy proto postačí, pokud krajský soud vysloví svůj právní názor k jednotlivým námitkám žalobce, neboť tím často současně odpoví na protichůdné argumenty žalovaného. Skutečnost, že se krajský soud výslovně nevypořádá s obsahem vyjádření žalovaného, tedy nemusí automaticky způsobovat nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí, neboť postoj soudu k tvrzením žalovaného může být dostatečně zřejmý z toho, jaké závěry soud učinil ve vztahu k žalobním námitkám.“

[26] Nejvyšší správní soud následně přistoupil k posouzení stěžovatelem namítané nezákonnosti napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná ani v této části.

[27] Nejvyšší správní soud má, ve shodě se závěry krajského soudu formulovanými v bodě [30] napadeného rozsudku, za to, že správce daně primárně postupoval v souladu s daňovým řádem, pokud žalobce upozornil, postupem dle ustanovení § 74 odst. 1 daňového řádu, na obsahový rozpor mezi údaji v podaných daňových přiznáních a registračními údaji evidovanými ohledně žalobce správcem daně. Nicméně za situace, kdy z reakce žalobce na výzvu správce daně byly zcela zjevné pochybnosti o statusu daňového subjektu ve vztahu k plátcovství daně z přidané hodnoty, bylo na správci daně, 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 ustanovení § 99 daňového řádu. K závěru o neúčinnosti daňových přiznání žalobce nebylo možno dojít bez dalšího, tedy bez vyřešení otázky statusu daňového subjektu. Nebyl tudíž správný postup správce daně, 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 téhož správce daně v jiném řízení, a to v řízení o návrhu žalobce na povolení obnovy řízení, řešena otázka statusu plátcovství daňového subjektu, a že správce daně nemohl až do vyřešení této předběžné otázky vyhovět požadavku žalobce. Pokud byla objektivním, byť správcem daně neprezentovaným důvodem jeho nekonání v daném řízení skutečnost, že v jiném řízení u téhož správce daně je řešena předběžná otázka, nejednalo se o nečinnost, na kterou by bylo možno reagovat prostředky ochrany před nečinností.

[28] Lze souhlasit se stěžovatelem, že daňový řád poskytuje správci daně v obdobných případech omezené možnosti, nicméně je nutné vždy činnost správce daně směřovat ke splnění cílů zakotvených v ustanovení § 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 správce daně, kterým dospěl k závěru o neúčinnosti daňového přiznání žalobce, za technicistní či formalistický; lze jej však v dané věci označit za nepřipadný a neúčelný.

[29] Krajský soud nesprávně dovodil, že žalovaný 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 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 žalovaného se totiž uplatní zásada zakotvená v ustanovení § 81 odst. 1 s. ř. s., podle které soud rozhoduje na základě skutkového stavu ke dni svého rozhodnutí. Tato zásada platí pro krajský soud, který je povinen rozhodovat k datu vydání svého rozhodnutí. Jak vyplývá z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 1. 2014, č. j. 7 Ans 10/2012 – 46, neuplatní se tato zásada pro řízení o kasační stížnosti; jinými slovy i Nejvyšší správní soud vychází při svém rozhodování ze skutkového stavu zjištěného ke dni vydání rozhodnutí krajského soudu, nikoli ke dni vydání rozhodnutí o kasační stížnosti. Rozšířený senát totiž ve svém usnesení dospěl k závěru, že je „*nutno, aby Nejvyšší správní soud respektoval vlastní smysl ustanovení § 81 odst. 1 s. ř. s., totiž to, že rozhodující skutkový stav zjišťuje krajský soud ke dni svého rozhodnutí, zatímco Nejvyšší správní soud v rámci řízení o kasační stížnosti posuzuje, zda takovýto skutkový stav byl zjištěn správně.*“ Nejvyšší správní soud se tedy zabýval tím, zda ke dni rozhodnutí krajského soudu lze dospět k závěru o nečinnosti stěžovatele a zda je ve výsledku návrh žalobce důvodný.

[30] Z ustanovení § 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 správce daně si v okamžiku vyřešení předběžné otázky musel být vědom požadavku žalobce na vydání platebního výměru za předmětné zdaňovací období. Bylo tedy na správci daně, aby po vyřešení předběžné otázky statusu daňového subjektu postupoval bez průtahů v řízení o daňovém přiznání žalobce; měl uvážit, zda má shromážděny potřebné podklady pro vydání platebního výměru a v tom případě jej bez zbytečného odkladu ve smyslu ustanovení § 139 a § 140 daňového řádu vydat a následně též zaslat žalobci, nebo při splnění zákonných podmínek v obvyklé lhůtě činit kroky podle ustanovení § 89 a § 90 daňového řádu k odstranění pochybností o daňové povinnosti žalobce.

pokračování

[31] Při výkladu pojmu postupu bez zbytečného odkladu, resp. obvyklé lhůty, je nutno v dané věci poukázat na skutečnost, že žalobce v obou předmětných zdaňovacích obdobích, tj. I. a II. čtvrtletí 2014 přiznal daňovou povinnost ve výši 6 300 Kč. Je proto namístě jednak zohlednit specifické skutkové okolnosti věci, jednak také přihlédnout k procesním pravidlům stanoveným daňovým řádem. Při zhodnocení všech těchto okolností lze dospět k závěru, že správce daně měl při vědomosti žalobcova požadavku na vydání platebních výměrů postupovat s co největším urychlením, tedy v řádu dnů, maximálně týdnů. Z obsahu spisu však bezpochyby vyplývá, že správce daně žádné kroky vedoucí k vydání rozhodnutí nečinil. V této souvislosti lze tedy hovořit o nečinnosti žalovaného ke dni vydání rozsudku krajského soudu.

[32] Nejvyšší správní soud má za to, že při posuzování věci je namístě považovat za splněnou též podmínku bezúspěšného vyčerpání prostředků na ochranu proti nečinnosti ve smyslu ustanovení § 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 rozhodnutí o nákladech řízení

[33] Ze všech výše popsaných důvodů považuje Nejvyšší správní soud kasační stížnost za nedůvodnou, a v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. ji proto zamítl.

[34] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 téhož zákona. 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 30. září 2015

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu