



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Veroniky Baroňové v právní věci žalobce: **hkfree.org z. s.**, sídlem Akademika Heyrovského 1178/6, Hradec Králové, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 9. 2019, č. j. 29 A 54/2019 – 85,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 9. 2019, č. j. 29 A 54/2019 – 85, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci

[1] Žalobou na ochranu před nečinností správního orgánu se žalobce u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) domáhal rozsudku, kterým by krajský soud uložil žalovanému vydat ve lhůtě 15 dnů rozhodnutí o odvolání v řízení o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

[2] Žalobce je zapsaným spolkem, jehož cílem je dle stanov sdružovat zájemce o výzkum, vývoj a testování produktů a aplikací v oblasti informačních a komunikačních technologií s důrazem na jejich praktické využití a pro šíření vzdělanosti, kultury a odstraňování informačních bariér. V rámci své činnosti vytváří spolek komunitní

počítačovou síť a poskytuje svým členům možnost se do sítě připojit a využívat ji pro přístup k internetu, videu, audio, telefonii či transportu dat.

[3] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, Územní pracoviště v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) vydal dne 1. 3. 2016 rozhodnutí dle ustanovení § 129 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, kterým registroval žalobce jako plátce DPH. Proti rozhodnutí o registraci podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 26. 8. 2016. Zamítavé rozhodnutí o odvolání napadl žalobce podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), u Krajského soudu v Hradci Králové. Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 4. 2018, č. j. 31 Af 54/2016 - 123, bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno pro nedostatečně zjištěný skutkový stav a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Soud v bodě 65 rozsudku uvedl: *„Jestliže tento zákon (míněn zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, pozn. Nejvyššího správního soudu) stanoví, že plátcem daně se stává osoba, jejíž obrát v určitém časovém úseku přesáhne částku 1 000 000 Kč, potom bylo nezbytné, aby pro posouzení, zda této výše bylo či nebylo dosaženo, správce daně vyjasnil, jaká část činnosti žalobce byla nezisková, a přesně určil, kde lze hranici mezi ekonomickou a spolkovou činností hledat. Odkaz na křehkou hranici mezi těmito dvěma činnostmi je nepřipadný a současně vylučující objektivní posouzení činnosti žalobce. Z naznačeného je tedy zřejmé, že se správce daně a potažmo žalovaný nedostatečně zhostili své povinnosti uložené jim při dokazování ve smyslu ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť museli dbát (a nedbali), aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny nejúplněji a nebyli v tom vázáni jen návrhy daňových subjektů. V daném případě správce daně a žalovaný nedostatečně zjistili skutkový stav.“*

[4] Žalovaný poté dne 15. 8. 2018 uložil správci daně doplnit důkazy a mimo jiné zajistit výpovědi reprezentativního vzorku členů žalobce. Ze spisu žalovaného dále vyplývá, že správce daně požádal dne 20. 9. 2018 o prodloužení lhůty pro doplnění podkladů; současně s žádostí informoval žalovaného o průběhu shromažďování podkladů, včetně toho, že *„prozatím připravuje správní úvahu pro výběr reprezentativního vzorku pro provedení výslechů svědků – členů odvolatele.“* Žalovaný žádosti vyhověl a lhůtu správci daně prodloužil do 30. 4. 2019. Na základě instrukce vyslechl správce daně do konce roku 2018 celkem 20 svědků – členů žalobce. Poté správce daně kontaktoval žalobcova zástupce s požadavkem na sjednání dalších termínů nových svědeckých výpovědí v měsících leden a únor 2019 (celkem dalších asi 50 výpovědí). Žalobce požádal o vysvětlení účelu svědeckých výpovědí a o sdělení, z jakých důvodů není počet provedených svědeckých výpovědí dostačující. Žalovaný uvedl, že doposud nebyl vyslechnut takový počet členů, který by bylo možné považovat za reprezentativní vzorek.

[5] Dne 1. 3. 2019 se žalobce obrátil na Generální finanční ředitelství s podnětem na ochranu proti nečinnosti žalovaného a požadoval, aby nadřízený orgán zakázal žalovanému pokračovat v neúčelném vyslýchání svědků a přikázal žalovanému neprodleně vydat rozhodnutí o odvolání. Generální finanční ředitelství shledalo sdělením ze dne 26. 3. 2019 podnět nedůvodným. Vyrozuměním ze dne 1. 3. 2019 a ze dne 4. 3. 2019 žalovaný oznámil žalobci provádění dalších výpovědí svědků v celkovém počtu 50 osob v termínech mezi 20. 3. 2019 a 29. 4. 2019.

[6] Dne 2. 4. 2019 podal žalobce ke Krajskému soudu v Hradci Králové žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, jíž se domáhal vydání rozsudku, kterým by Krajský

pokračování

soud v Hradci Králové zakázal žalovanému provádění dalších výsledků v rámci odvolacího řízení. Krajský soud usnesením ze dne 12. 4. 2019, č. j. 31 Af 12/2019 - 190, žalobu odmítl.

[7] Žalovaný s odvoláním na nesoučinnost zmocněnce žalobce při provádění dalších výsledků svědků (omluvy z navržených termínů, návrh na odročení výsledků) i s odvoláním na podanou zásahovou žalobu prodloužil správci daně termín pro doplnění důkazů do 30. 6. 2019.

[8] Dne 10. 4. 2019 podal žalobce ke Krajskému soudu v Brně žalobu proti nečinnosti správního orgánu, ve které se domáhal, aby soud žalovanému uložil povinnost vydat rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 1. 3. 2016. Krajský soud žalobu zamítl.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[10] Stěžovatel spatřoval nečinnost žalovaného především ve snaze pokračovat ve výsledcích svědků poté, co již bylo vyslechnuto 20 členů stěžovatele. Namítá, že provádění dalších výsledků je nadbytečné a neúčelné. Žalovaný nebyl schopen stěžovateli sdělit přezkoumatelnou správní úvahu, proč se vůbec mají další svědci vyslýchat, ani v jakém počtu se mají vyslýchat. Má za to, že žalovaný již shromáždil dostatečné množství podkladů, aby mohl rozhodnout o odvolání, a je nečinný, pokud tak neučinil. Stěžovatel dále zdůraznil, že nečinnost spatřuje nejen v tom, jakým způsobem bylo vedeno odvolací řízení, ale i ve způsobu vedení nalézacího řízení před správcem daně, a poukázal na nepřijatelnou celkovou délku řízení (cca 3,5 roku).

[11] Krajský soud dospěl dle stěžovatele k nesprávnému závěru, že navrhované další výpovědi nelze považovat za nadbytečné a neúčelné úkony. Jeho úvaha je navíc nepřezkoumatelná, neboť soud se nezabýval hodnocením účelnosti výpovědí a pominul chybějící správní úvahu správce daně o potřebnosti výpovědí včetně jejich množství. Soud také zcela pominul stěžovatelovu námitku, že o nečinnosti svědčí i celková délka řízení, neboť za více než 3,5 roku nebyl správce daně, resp. žalovaný schopen vydat pravomocné rozhodnutí o registraci k DPH. Nejistota stěžovatele ohledně odvádění DPH přitom významně zatěžuje jeho další činnost. I proto trpí rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelností.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti shrnul dosavadní průběh správního řízení. K namítané nečinnosti, resp. k provádění nadbytečných a neúčelných úkonů uvedl, že výpovědi svědků jsou nezbytným důkazním prostředkem, kterým lze vyhovět příkazu Krajského soudu v Hradci Králové ověřit princip fungování stěžovatele s ohledem na počet jeho členů (kterých je cca 5 000). Zdůraznil, že uložil doplnění dokazování správci daně a limitoval ho pouze lhůtou, ve které má důkazy doplnit. Ponechal na správci daně, jaký počet výpovědí svědků lze považovat za reprezentativní vzorek. Upozornil také na chování stěžovatele, které označil za obstrukční. Zmocněnec stěžovatele nereagoval na snahu žalovaného, resp. správce daně dohodnout se na termínech výpovědí svědků, omluvil se ze všech navrhovaných termínů, ale důvody omluvy (hlídání nezletilého dítěte, dlouhodobě plánovaná preventivní prohlídka, dlouhodobě plánovaný lékařský zákrok, dlouhodobě plánovaná zahraniční cesta na Slovensko) nedoložil. K rozhodnutí krajského

soudu žalovaný uvedl, že je považuje za správné a přezkoumatelné. K počtu a obsahu provedených i navrhovaných svědeckých výpovědí se soud vyjádřil. Uvedl, že se nejedná o zjevně neúčelné či nadbytečné úkony a že se nemůže blíže zabývat obsahem výpovědí, neboť by se jednalo o meritorní posouzení věci. Krajský soud se dle žalovaného přezkoumatelně vyjádřil i k námitce nepřiměřené celkové délky řízení. Uvedl, že není namístě hodnotit celkovou délku řízení, ale že pro účely žaloby na ochranu před nečinností je rozhodující období od zrušení rozhodnutí o odvolání soudem.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[14] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů; ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[15] Podle § 79 odst. 1 s. ř. s.: *„Ten, kdo bezvýsledně vyčerpá prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může se žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení.“*

[16] Správní soudy nečinnost chápou jako objektivně existující stav, kdy v zákonem předepsaných lhůtách nedošlo k provedení příslušných procesních úkonů (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2012, č. j. 2 Ans 14/2012 - 41).

[17] Daňový řád v obecných ustanoveních o dozorcích a opravných prostředcích (§ 109 - § 116 daňového řádu) nestanoví lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvolání. Speciální lhůtu pro vydání rozhodnutí neupravují ani ustanovení o registračním řízení (§ 125 - § 131 daňového řádu). Správce daně je však, v souladu se zásadami daňového řízení, vždy povinen postupovat bez zbytečných průtahů (§ 7 daňového řádu).

[18] Co je považováno za průtahy v daňovém řízení, specifikuje ustanovení § 38 odst. 1 daňového řádu upravující ochranu před nečinností správce daně:

*„Osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože*

*a) marně uplynula zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon,*

*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.“*

[19] Za účelem sjednocení postupu správců daně a s ohledem na citované ustanovení § 38 daňového řádu vydalo Ministerstvo financí pokyn č. MF-5, o stanovení lhůt při správě daní, publikovaný pod č. j. MF-21968/2015/39 ve Finančním zpravodaji č. 5/2015, (dále jen „pokyn“). Ten stanoví mimo jiné i lhůty pro vyřizování odvolání. Dle čl. I bodu 1 písm. a) pokynu lhůta *„pro vydání rozhodnutí o odvolání dle ustanovení § 116 odst. 1*

pokračování

*daňového řádu s výjimkou případů uvedených v bodu 2 písm. d)“ činí 6 měsíců. Dle čl. II bodu 2 věty třetí pokynu: „Běh lhůt se staví i po dobu soustředování či doplňování stanovisek a podkladů od osob zúčastněných na správě daní nebo ostatních správců daní, která jsou nezbytná pro vyřízení podání.“*

[20] Pokyny vydávané Ministerstvem financí pro sjednocení postupu správců daně jsou závaznou správní praxí ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS: *“Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán.“* Totéž plyne z rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, č. 605/2005 Sb. NSS, který se zabýval lhůtami stanovenými interním předpisem daňové správy a jejich významem pro daňové subjekty: *“Není tedy pochyb, že na základě pokynu D-144 se vytvořila správní praxe, která spočívá v tom, že vytýkácí 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) nepřipustná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila; prostorem pro uvážení je zde nutno rozumět i to, v jaké lhůtě správní orgán ve věci rozhodne, není-li taková lhůta právním předpisem konkrétně stanovena.“* Třebaže se citovaný rozsudek vztahuje k jinému pokynu (D-144) a lhůtám pro ukončování dříve (podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) vedených vytýkácích řízení, závěry v něm vyslovené stran vytváření a existence dlouhodobé a pro daňové orgány závazné správní praxe mají obecnou platnost. Současně však posledně citovaný rozsudek upozorňuje, že lhůty plynoucí z interního pokynu a zakládající legitimní očekávání je nutné vždy aplikovat tak, aby byly současně dodrženy základní zásady daňového řízení, resp. právo na spravedlivý proces zahrnující i přiměřenou délku řízení (č. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod): *“Na okraj nutno poznamenat, že i v rámci lhůt podle pokynu D-144 musí správce daně ve vytýkáčím řízení postupovat v každém jednotlivém případě účelně a tak, aby je skončil v přiměřené lhůtě – v řadě případů tedy i dříve než při plném vyčerpání lhůt podle pokynu D-144 (zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem); vytýkácí řízení nemůže svévolně přerušit a odložit jeho pokračování na pozdější dobu a jednotlivé kroky tohoto řízení musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech. Uvedená pravidla nutno považovat za základní zásady daňového řízení, které plynou zejména z § 2 odst. 1 a 2 daň. ř., jež patří v daňovém řízení k ustanovením, v nichž se promítá a na rovině jednoduchého práva konkretizuje právo na spravedlivý proces garantované zejména v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (srov. k tomu též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 109).“*

[21] V posuzovaném případě lhůta stanovená pokynem počala plynout dne 30. 5. 2018 (vrácení spisového materiálu Krajským soudem v Hradci Králové). Její běh byl podle žalovaného staven dle čl. II bodu 2 věty třetí pokynu ode dne 15. 8. 2018, kdy žalovaný uložil správci daně, aby doplnil spisový materiál, a to do 31. 10. 2018, s následným dvojnásobným prodloužením, poprvé na žádost správce daně do 30. 4. 2019 a následně, s ohledem na nespolupráci zmocněnce stěžovatele při výsleších svědků, do 30. 6. 2019. Celkově tak délka

řízení po vrácení věci Krajským soudem v Hradci Králové činila ke dni rozhodnutí Krajského soudu v Brně téměř 16 měsíců.

[22] Takovou dobu lze jen stěží považovat za přiměřenou, a to i s ohledem na stěžovatelem zmiňované dopady rozhodnutí o registraci, kdy po více než 3,5 roku není zřejmé, zda stěžovatel má či nemá být plátcem DPH a po tuto dobu je nucen se jako plátce DPH chovat (§ 109 odst. 5 d. ř.). V takovém případě bylo na místě pečlivě zkoumat, zda v řízení nedochází k průtahům ve smyslu daňového řádu.

[23] Krajský soud se spokojil toliko s formálním posouzením otázky, zda došlo k dodržení lhůty pro vydání rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žalovaný se nedopustil nečinnosti, neboť lhůtu podle citovaného pokynu neporušil. Akceptoval přitom stavení lhůty za účelem shromáždění nutných podkladů. Takový závěr však lze učinit pouze tehdy, pokud úkony činěné v této lhůtě jsou účelné, resp. nezbytné pro vydání rozhodnutí. K tomu žalovaného přímo zavazuje § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu, ze kterého plyne, že správce daně se dopustí průtahů, pokud nevydá rozhodnutí „*bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí.*“ Rovněž judikatura dovodila, že provádění neúčelných a nadbytečných úkonů ze strany správního orgánu je nečinností (kromě již citovaného rozsudku 2 Ans 1/2005 – 57 také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 2 Ans 3/2007 – 120, ze dne 20. 12. 2009, č. j. 7 Ans 2/2009 – 38, ze dne 27. 5. 2019, č. j. 6 As 197/2014 – 25 nebo ze dne 21. 3. 2019, č. j. 7 Afs 519/2018 – 22).

[24] Právě otázku účelnosti a nezbytnosti úkonů při shromažďování podkladů učinil stěžovatel v řízení spornou. Žalovaný podle stěžovatele již shromáždil všechny podklady pro vydání rozhodnutí o registraci stěžovatele k DPH a další výpovědi předem neurčeného počtu svědků jsou dle jeho názoru zbytečné a nadměrně jej zatěžují. Stěžovatel spojil otázku posouzení nutného počtu nových svědeckých výpovědí s obsahem výpovědí předešlých a v této souvislosti tvrdí, že dalšími svědeckými výpověďmi nelze nic dalšího o povaze stěžovatele jako zapsaného spolku a jeho činnosti zjistit. Na to navázal argumentací, že nečinnost správních orgánů se projevuje i v celkové délce řízení, která prohlubuje stěžovatelovu nejistotu ohledně výsledku řízení a jeho statusu jako plátce DPH. Současně mu již byla vyměřena daň za zdaňovací období únor 2013 až listopad 2016, což mělo nemalý dopad na jeho hospodaření.

[25] Žalovaný naopak tvrdí, že výpovědi svědků jsou nezbytné pro posouzení charakteru činnosti stěžovatele a že postupuje podle závazného právního názoru Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 4. 2018, č. j. 31 Af 54/2016 – 123. Rovněž tvrdí, že nelze předem stanovit přesný počet nutných výpovědí, ale že tuto úvahu přenechal správci daně a zavázal jej k tomu, aby v určené lhůtě bylo doplnění spisového materiálu natolik komplexní, že umožní vydat rozhodnutí o odvolání. Žalovaný nesdělil, jaký počet svědeckých výpovědí považuje za dostatečný. Ve sdělení stěžovateli ze dne 24. 1. 2019, č. j. 2862/195300-22443-711745, uvedl, že posoudil stav provedených svědeckých výpovědí, tj. zejména jejich počet. Provedení svědeckých výpovědí i nadále považuje za jeden z nosných prvků pro zjištění faktického stavu dopadajícího na řešenou problematiku, přičemž aktuálně provedený počet svědeckých výpovědí (cca 20) v poměru k počtu členů daňového subjektu (více než 5 000) je nedostatečným pro vyslovení věrohodného a na faktických skutečnostech založeného závěru. Takový vzorek nepovažuje za reprezentativní. Žalovaný současně uvedl, že posouzení, jaký počet svědeckých výpovědí je

pokračování

dostatečný, náleží správci daně. Správce daně je při doplnění spisového materiálu limitován lhůtou, kterou mu žalovaný pro shromáždění podkladů určil. Kdyby stěžovatel s žalovaným, resp. správcem daně spolupracoval, nebylo by ani potřeba tuto lhůtu podruhé prodlužovat.

[26] Při řešení této otázky tedy byl soud povinen posoudit a vyhodnotit povahu a nezbytnost prováděných, resp. dalších navrhovaných procesních úkonů, čemuž nebrání ani povinnost zdržet se jejich hodnocení ve vztahu k rozhodování správního orgánu ve věci samé. Jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č. j. 5 Ans 11/2010 - 104: *„Soud při rozhodování o žalobách na ochranu před nečinností totiž v žádném případě nepředjímá ani jakkoli nepresumuje meritorní rozhodnutí správního orgánu, neboť tato úvaha náleží pouze správním orgánům vedoucím příslušná správní řízení. Účelem řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu je obecně poskytnutí ochrany účastníku správního řízení před nečinností, avšak s důsledkem nerozhodování ve věci samé (případně nevydání osvědčení), nikoli před jinými procesními vadami, nebo před rozhodnutími nezákonnými z hlediska hmotného práva“* (zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem).

[27] Krajský soud dospěl k závěru, že výpovědi členů stěžovatele jako zapsaného spolku jsou nezbytným důkazním prostředkem pro zjištění principu fungování spolku, a tím i pro zjištění, jaká část činnosti stěžovatele je nezisková a jakou část lze považovat za podnikatelskou činnost. *Prima facie* je tedy nelze považovat za nesmyslné a neúčelné úkony. S tím se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[28] Krajský soud však pochybil, pokud odmítl posoudit nutnost provádění dalších svědeckých výpovědí na základě obsahu výpovědí předešlých s argumentem, že takové posouzení by splývalo s meritorním přezkumem rozhodnutí o registraci k DPH. Ačkoli soud nemohl posuzovat obsah výpovědí ve vztahu k meritu věci (nemohl hodnotit, co z nich vyplývá pro závěr o (ne)registraci stěžovatele k DPH), byl povinen se zabývat tím, zda obsah výpovědí ospravedlňuje potřebu dalšího dokazování. Jinými slovy, krajský soud nemohl zkoumat, jaký závěr z výpovědí plyne k věci samé, ale musel posoudit, jestli z těchto výpovědí lze již nějaký závěr učinit a zda nadále existuje potřeba provádět výslechy dalších svědků. Přitom mohl přihlédnout např. ke zvolenému způsobu výběru svědků (určení jejich vzorku, včetně přezkoumání úvahy správce daně, který v podání ze dne 20. 9. 2018 deklaroval, že správní úvahu pro výběr reprezentativního vzorku provedení výslechu svědků připravuje – viz citace v bodě 4 výše). Dále měl posoudit počet již uskutečněných výpovědí, včetně toho, zda obsahují rozporná tvrzení, nebo se naopak nápadně neshodují. Pokud krajský soud žádné hodnocení neprovedl a spokojil se pouze s vyjádřením žalovaného, že úvahu o stanovení reprezentativního vzorku ponechal zcela na správci daně, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[29] Krajský soud neposoudil ani to, zda (a případně v jaké míře) je žalovanému přičitatelná doba, po kterou správce daně z jeho rozhodnutí doplňuje spisový materiál. Jde zejména o zjištění, jestli již při prvotním rozhodnutí o potřebě doplnit důkazní materiál stanovil žalovaný předmět a rozsah potřebného doplnění a jestli se při dvojím(!) prodlužování lhůty zabýval všemi rozhodnými skutečnostmi pro posouzení jeho nezbytnosti, včetně toho, zda a v jaké míře je pro toto doplnění skutečně nezbytná stěžovatelova součinnost. Ani stěžovatelova pasivita či případné obstrukce totiž nemohou samy o sobě obhájit skutečnost, že správní orgán není schopen ukončit jím vedené řízení.

Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že ze správního spisu lze některé z těchto skutečností zjistit, nepřísluší mu však, aby je hodnotil jako první namísto krajského soudu.

[30] Je-li pro posouzení otázky nečinnosti žalovaného relevantní také hodnocení rychlosti a účelnosti postupu prvostupňového správce daně, neměl se krajský soud omezit jen na samotnou lhůtu pro vydání rozhodnutí, ale měl zkoumat také to, zda i správce daně postupuje v souladu s § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tedy zda jednotlivé úkony činí *ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá*. Také hodnocení těchto okolností v odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu absentuje.

[31] Stěžovatel poukázal také na to, že se krajský soud nevypořádal s žalobní námitkou celkové délky řízení. Taková vada by činila rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné. Krajský soud se však touto námitkou zabýval, když v bodě 36 svého odůvodnění uvedl, že pro účely ochrany před nečinností je rozhodující období, v němž má docházet k nečinnosti. Tj. období od zrušení předchozího odvolacího rozhodnutí Krajským soudem v Hradci Králové, nikoli celková délka řízení, z níž navíc dobu, po kterou trvalo řízení u Krajského soudu v Hradci Králové (od 31. 10. 2016 do 26. 4. 2018), žalovaný nemohl nijak ovlivnit. Tato úvaha je přezkoumatelná.

[32] Z hlediska důvodnosti žaloby podle § 79 s. ř. s. je skutečně nutné zkoumat, zda byla porušena povinnost žalovaného vydat rozhodnutí ve lhůtě stanovené právním předpisem nebo ve lhůtě přiměřené, tedy zda nedošlo k průtahům v řízení. Samotná neúměrná celková délka řízení nemusí být nutně nečinností ve smyslu § 79 s. ř. s., kterou lze odstranit příkazem soudu vydat rozhodnutí ve stanovené lhůtě. V tom se krajský soud nemýlil. I nepřiměřená celková délka řízení (aniž by v něm nutně docházelo k průtahům mezi jednotlivými úkony) však může vést k porušení práva na spravedlivý proces. Nejvyšší správní soud připomíná, že podle judikatury Ústavního soudu (týkající se odpovědnosti státu za újmu způsobenou průtahy v řízení, resp. nepřiměřenou délkou řízení) je porušení povinnosti vydat rozhodnutí v přiměřené době porušením čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a to i v případě správních řízení. Ústavní soud to vyslovil již v nálezu ze dne 4. 7. 2001, sp. zn. II. ÚS 225/01, ve kterém konstatoval, že „*právo stěžovatele na řádný a spravedlivý proces zahrnuje v sobě nejen právo na spravedlivý způsob vedení procesu, ale také právo na to, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů, jak výslovně uvádí čl. 38 odst. 2 Listiny a § 3 odst. 3 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád)*“. Na tomto závěru Ústavní soud setrval i v nálezu ze dne 31. října 2018, sp. zn. II. ÚS 1242/18. Zcela explicitně to pak vyjádřil v nedávném nálezu ze dne 14. 10. 2020, sp. zn. II. ÚS 570/20: „*Na správní řízení, jehož předmětem je základní právo nebo svoboda, se vztahuje i základní právo na projednání věci bez zbytečných průtahů dle čl. 38 odst. 2 Listiny, zahrnující i právo na projednání věci v přiměřené lhůtě. Neobstojí tedy názor obecných soudů, že toto právo se vztahuje pouze na ta (správní) řízení, jejichž předmětem je občanské právo nebo závazek dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy (Evropské úmluvy o základních lidských právech)*“. Ve světle tohoto nálezu nepřiměřená celková délka správního řízení zakládá nárok na odškodnění nemajetkové újmy přinejmenším v řízeních, která se týkají základního práva.

[33] Namítaná nepřiměřená délka řízení tak přinejmenším vyvolává potřebu vždy pečlivě zkoumat, zda v řízení nedochází k průtahům a zda procesní úkony prováděné v řízení před správním orgánem jsou nezbytné, účelné a prováděné ve lhůtách stanovených právním předpisem, vyplývajících z interních pokynů či ve lhůtách pro takové úkony obvyklých, jak je podrobně popsáno výše.

pokračování

[34] Stěžovatel dále své závěry o provádění neúčelných a nadbytečných úkonů opíral rovněž o odpověď žalovaného na žádost o vyhodnocení již provedených svědeckých výpovědí a vyvození dílčích skutkových, popř. právních závěrů. Žalovaný tento požadavek odmítl. Nejvyšší správní soud však dává za pravdu stěžovateli, že ve vztahu k účelnosti prováděných úkonů bylo takového posouzení třeba. Argument, že správní orgán má již před provedením procesního úkonu mít rámcovou představu o jeho rozsahu, je na místě, neboť jen tak může současně dostát zásadě šetřit práva účastníků řízení, která je v daňovém řádu vyjádřena v § 5 odst. 3: „*Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.*“

[35] Nejvyšší správní soud shrnuje, že shledal rozsudek Krajského soudu v Brně nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Krajský soud zejména vyšel z nedostatečného posouzení účelnosti namítaných úkonů tím, že zcela odmítl přihlídnout k obsahu již provedených úkonů (zejména svědeckých výpovědí) a zkoumat, zda odůvodňuje potřebu dalšího dokazování. Neposoudil ani další stěžovatelem namítané skutečnosti rozhodné pro závěr o nečinnosti žalovaného.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[36] S poukazem na shora uvedené shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.) V dalším řízení se krajský soud zaměří i na obsah provedených výpovědí ve vztahu k potřebě dalšího dokazování a po jejich vyhodnocení zváží, zda setrvá na svém názoru, že žalovaný není nečinný. Pokud by shledal nečinnost žalovaného, zohlední při určení lhůty, kterou žalovanému stanoví pro vydání rozhodnutí ve věci, nejen předpokládaný rozsah potřebného doplnění podkladů pro rozhodnutí, ale též celkovou délku řízení a zejména délku řízení po zrušení předchozího rozhodnutí ve věci Krajským soudem v Hradci Králové.

[37] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. března 2021

JUDr. Filip Dienstbier  
předseda senátu