



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **Mgr. D. D.**, zast. Mgr. Davidem Macháčkem, advokátem se sídlem T. G. Masaryka 108, Kladno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 472/31, Brno, na ochranu proti nečinnosti žalovaného spočívající v nezahájení řízení o povolení obnovy řízení, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 15. 7. 2021, č. j. 30 A 71/2021 - 21,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 15. 7. 2021, č. j. 30 A 71/2021 - 21, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně se žalobce domáhal ochrany proti nečinnosti žalovaného, kterou spatřoval v nezahájení řízení o povolení obnovy daňového řízení na základě jeho podnětu ze dne 6. 9. 2019 adresovaného Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj. Krajský soud podanou žalobu odmítl, neboť dospěl k závěru, že byla podána opožděně.

[2] Poukázal na § 80 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“ nebo „soudní řád správní“), podle kterého lze podat žalobu proti nečinnosti správního orgánu nejpozději do jednoho roku ode dne, kdy ve věci, v níž se žalobce domáhá ochrany, marně proběhla lhůta stanovená zvláštním zákonem pro vydání rozhodnutí nebo osvědčení, a není-li taková lhůta stanovena, ode dne, kdy byl žalobcem vůči správnímu orgánu nebo správním orgánem proti žalobci učiněn poslední úkon. Krajský soud připomenul, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nestanoví lhůtu, ve které má povinnost správce daně o návrhu žalobce rozhodnout. Ministerstvo financí však pro vyřizování návrhů na povolení obnovy řízení a jiných typů podání vydalo s účinností ode dne 1. 2. 2016 Pokyn č. MF-5 publikovaný ve Finančním zpravodaji č. 5/2015. Účelem lhůt daných tímto pokynem je

především minimalizovat disproporce mezi jednotlivými správci daní při vyřizování podání z hlediska jejich délky. Lhůty v tomto pokynu jsou stanoveny s ohledem na běžnou náročnost jednotlivých úkonů při správě daní a jsou akceptovány jak orgány finanční správy, tak správními soudy, jako „lhůty obvyklé“ ve smyslu § 38 daňového řádu. Z čl. I. bodu 1. písm. b) tohoto pokynu je zřejmé, že pro vydání rozhodnutí o povolení obnovy řízení nebo rozhodnutí o zamítnutí obnovy řízení podle § 119 odst. 1 daňového řádu se stanoví lhůta 6 měsíců. V projednávané věci proto uplynula správci daně lhůta pro vydání rozhodnutí o povolení obnovy řízení dne 6. 3. 2020. V návaznosti na tuto lhůtu byl žalobce oprávněn podat žalobu na ochranu proti nečinnosti nejpozději do 6. 3. 2021; žalobce ale podal žalobu až dne 16. 6. 2021 a nebyly proto splněny podmínky řízení.

II. Obsah kasační stížnosti

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl usnesení krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[4] Stěžovatel nesouhlasil s tím, že by žalovaný vydal dne 30. 1. 2020 rozhodnutí o neúčinnosti podání stěžovatele ze dne 6. 9. 2019 (krajským soudem zmíněno v bodu 4. napadeného usnesení). Žalovaný podle něj nemůže doložit, že by takové rozhodnutí vydal a doručil mu jej. Soud měl podle něj naopak k dispozici vyrozumění generálního ředitelství ze dne 18. 12. 2020 týkající se nečinnosti žalovaného. S ohledem na to, že není lhůta v této věci stanovena zákonodárcem, nemůže soud takovou lhůtu odvodit od rozhodnutí žalovaného, které nebylo nikdy vydáno ani mu nebylo nikdy doručeno. Vyzval proto Nejvyšší správní soud, aby žalovaný doložil rozhodnutí ze dne 30. 1. 2020 a důkaz o tom, že toto rozhodnutí obdržel.

[5] Stěžovatel dále uvedl další okolnosti, které podle něj souvisely s podáním kasační stížnosti. Zejména konstatoval, že se dne 12. 1. 2020 žalovanému „připomenul“ a podal návrh na obnovu řízení, který však žalovaný i Generální finanční ředitelství považovali za návrh z roku 2020, kdy desetiletá lhůta, jak je v rozhodnutí uvedeno, uplynula dne 31. 12. 2019. Proti tomuto účelovému jednání podal stěžovatel dne 10. 1. 2021 žalobu, řízení o ní soud usnesením ze dne 28. 4. 2021, č. j. 31 Af 71/2020 - 79, zastavil. Konstatoval, že pokud by žalovaný skutečně nějaké rozhodnutí o neúčinnosti návrhu vydal, měl vědět, že stěžovatel byl omezen na osobní svobodě a jeho doručovací adresou v tu dobu byla olomoucká věznice. Nic takového se však podle stěžovatele nestalo.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že stěžovatel podal dne 6. 9. 2019 Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj podání označené jako „návrh na aplikaci § 148, odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb. u odečtu ze základu daně navrhovatele v roce 2010 a daňového

pokračování

řízení o dani darovací Konopí je lék, z. s. v roce 2010“. Správce daně konstatoval, že samotným obsahem datové zprávy zaslané stěžovatelem je velké množství různorodých příloh a není z něj zřejmé, čeho se podatel domáhá a z jakých důvodů, podání označil za neurčité a nesrozumitelné. Vyzval jej proto k odstranění vad podání (výzva ze dne 27. 9. 2019). Jelikož ani podáním ze dne 30. 9. 2019 stěžovatel nevyjasnil, čeho se původním podáním domáhal, vyrozuměl ho správce daně písemností ze dne 30. 1. 2020 o neúčinnosti podání ze dne 6. 9. 2019. Tato písemnost byla stěžovateli zaslána prostřednictvím poštovní přepravy a potvrzení o jejím přijetí je datováno ke dni 3. 2. 2020. Stěžovatel dne 17. 9. 2020 zaslal Generálnímu finančnímu ředitelství podání, kterým poukázal na nečinnost žalovaného, který podle něj nerozhodl o návrhu na obnovu řízení ve věci. V něm konstatoval, že předložil všechny potřebné podklady k zahájení obnovy daňového řízení. Generální finanční ředitelství tento podnět neshledalo důvodným a odložilo jej. Stěžovatel následně podal proti tomuto rozhodnutí stížnost, kterou posoudilo Generální finanční ředitelství jako nedůvodnou.

[9] V žalobě podané ke krajskému soudu stěžovatel shrnul podstatné skutečnosti v dané věci, přičemž se domáhal ochrany proti nečinnosti žalovaného, kterou spatřoval v „*nezahájení řízení o povolení obnovy*“ (jak je popsáno shora).

[10] Ochranu proti nečinnosti správního orgánu upravuje soudní řád správní v § 79 a násl. Podle § 80 odst. 1 s. ř. s. „[ž]alobu lze podat nejpozději do jednoho roku ode dne, kdy ve věci, v níž se žalobce domáhá ochrany, marně proběhla lhůta stanovená zvláštním zákonem pro vydání rozhodnutí nebo osvědčení, a není-li taková lhůta stanovena, ode dne, kdy byl žalobcem vůči správnímu orgánu nebo správním orgánem proti žalobci učiněn poslední úkon.“

[11] Z citovaného ustanovení je zřejmé, že zákon stanoví dva různé způsoby, jimiž lze počátek lhůty pro podání nečinnostní žaloby určit. Prvním z nich je stanovení lhůty dané zvláštním zákonem. Takto stanovená lhůta se uplatní přednostně, a to právě v případech stanovených „zvláštním předpisem“, tedy v situacích, kdy zákon stanoví konkrétně vyjádřenou lhůtu pro vydání požadovaného aktu. Druhá část citovaného ustanovení soudního řádu správního pak stanoví odvíjení lhůty od posledního úkonu učiněného žalobcem vůči správnímu orgánu nebo správním orgánem vůči žalobci; uplatní se subsidiárně k první možnosti.

[12] K argumentaci uvedené v napadeném usnesení zdejší soud uvádí, že daňový řád v § 117 stanoví podmínky pro povolení nebo nařízení obnovy řízení. Nestanoví však lhůtu, v níž by byl správce daně povinen o návrhu rozhodnout. Jak uvedl již krajský soud, správce daně je obecně povinen postupovat v souladu se zásadami daňového řízení, tedy postupovat bez zbytečných průtahů (§ 7 daňového řádu). Žádná konkrétní lhůta však „zvláštním zákonem“ dána není. Krajský soud v napadeném usnesení poukázal na pokyn Ministerstva financí 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“). Je pravdou, že tento pokyn stanoví mj. také lhůty pro vydání rozhodnutí o povolení obnovy řízení nebo rozhodnutí o zamítnutí obnovy řízení; podle č. I. bodu 1. písm. b) pokynu činí lhůta pro tento typ řízení 6 měsíců. Z dřívější judikatury Nejvyššího správního soudu pak lze dovodit, že pokyny vydávané Ministerstvem financí pro sjednocení postupu správců daně

jsou závaznou správní praxí (srov. k tomu zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS, rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, č. 605/2005 Sb. NSS, nebo nedávný rozsudek ze dne 9. 3. 2021, č. j. 6 Afs 222/2019 - 39).

[13] Obecně je tedy možné uvedené lhůty vnímat jako závazné pro správní orgány, které by je měly při svém rozhodování respektovat. Jak konstatoval Ústavní soud v nálezu ze dne 16. 6. 2015, sp. zn. I. ÚS 3930/14 (N 115/77 SbNU 685), je *„existence lhůt v souladu s ústavním pořádkem, neboť sleduje legitimní cíl omezení nejistoty v právních vztazích. Musí tak však činit přiměřeným způsobem“* (blíže k samotnému § 80 s. ř. s. srov. také nález ze dne 14. 7. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 25/19, č. 347/2020 Sb.). Uvedenou lhůtu však nelze užít pro potřeby definice „zvláštního zákona“ ve smyslu § 80 odst. 1 s. ř. s. Jedná se totiž stále pouze o pokyn, tedy interní předpis, který nemá právní sílu zákona předpokládaného v daném ustanovení. Nelze proto požadovat po účastnících řízení, aby sledovali lhůty dané správním orgánům jejich interním pokynem, neboť ten je primárně určen právě a jen správním orgánům k ochraně práv účastníků a má sloužit jako opatření proti průtahům v řízení, proti nimž se následně mohou účastníci (právě na základě těchto lhůt) bránit. Ústavní soud v již citovaném nálezu sp. zn. I. ÚS 3930/14 dodal, že *„[v]ýklad procesních norem v řízení, kde se osoba domáhá ochrany svého základního práva, musí být veden způsobem, který toto právo účinně chrání.“* Stanovení závazné lhůty pro rozhodnutí o obnově řízení, od níž by se následně odvíjela lhůta pro podání žaloby na ochranu proti nečinnosti, by tedy šlo nad rámec toho, co je možné po účastnících požadovat, neboť by mohlo citelně zasáhnout jejich práva na soudní ochranu. Obdobně se ostatně ke lhůtám stanoveným pokynem vyjádřil nález Ústavního soudu ze dne 24. 8. 2021, sp. zn. IV. ÚS 3523/20 (srov. bod 60).

[14] Pro výše vyložené nelze v případě posouzení včasnosti návrhu na obnovu řízení postupovat podle první části shora citovaného ustanovení soudního řádu správního. Zákon však mimo stanovení lhůty zvláštním zákonem předpokládá také druhý podpůrný způsob, který lze při počítání lhůt využít. Není-li lhůta dána zvláštním zákonem, pak podle shora uvedeného je nutno lhůtu počítat ode dne, kdy byl žalobcem vůči správnímu orgánu nebo správním orgánem proti žalobci učiněn poslední úkon. Judikatura Nejvyššího správního soudu přitom již dříve dovodila, že ne každý úkon je možno považovat za „poslední úkon v řízení“ ve smyslu § 80 odst. 1 s. ř. s. Tyto úkony dělí na úkony procesní a mimoprocesní, přičemž vliv na běh lhůty mají pouze úkony procesní, s nimiž zákon počítá, a které „posouvají procesní příběh dál“. Poslední procesní úkon v řízení je okamžik oddělující ukončení činnosti správního orgánu a jeho nečinnost. Byť tedy může být následně správním orgánem v řízení či účastníkem vyvíjena činnost, nesměruje-li k vydání rozhodnutí, jedná se o mimoprocesní úkon, který nemá vliv na běh žalobní lhůty (srov. k uvedenému rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2006, č. j. 8 Ans 3/2005 - 107, a navazující rozhodnutí ze dne 26. 6. 2013, č. j. 6 Ans 5/2013 - 47, č. 2922/2013 Sb. NSS, nebo ze dne 2. 7. 2015, č. j. 2 Afs 79/2015 - 36).

[15] S ohledem na shora uvedené je zřejmé, že výše uvedená úvaha týkající se využití druhé z možností stanovených soudním řádem správním nebyla brána krajským soudem vůbec v potaz, neboť vycházel právě ze lhůty dané pokynem Ministerstva financí v případě rozhodování o obnově řízení. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že není jeho

pokračování

primárním úkolem nahrazovat činnost krajského soudu, resp. nedostatky odůvodnění, a to i v případě, kdy by důvodnost námitky mohl posoudit podle obsahu spisu sám. Nahrazení chybějícího právního hodnocení krajského soudu úvahou kasačního soudu by totiž představovalo nepřipustné odnětí jedné soudní instance účastníku řízení (srov. k tomu obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 8 As 19/2012 - 42).

[16] Nejvyšší správní soud však dále zdůrazňuje, že ze shora uvedeného shrnutí správního spisu (odst. [8]) je patrné, že stěžovatel se domáhal podáním ze dne 6. 9. 2019 „*aplikace § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb. u odečtu ze základu daně navrhovatele v roce 2010 a daňového řízení o dani darovací Konopí je lék, z. s. v roce 2010*“ (dle názvu podání ze dne 6. 9. 2019), přičemž podání bylo správním orgánem vyhodnoceno jako neúčinné, neboť se stěžovateli nepodařilo vyjasnit jeho obsah. Stěžovatel pak podával opakovaně také podněty na nečinnost správních orgánů v návaznosti na svá dřívější podání. Z rozhodnutí o odložení podnětu (v návaznosti na „*žádost o přijetí opatření k ochraně proti nečinnosti Odvolacího finančního ředitelství*“) ze dne 16. 10. 2020 je zřejmé, že Generální finanční ředitelství vycházelo při posouzení důvodnosti návrhu ze skutečnosti, že obsah podání ze dne 6. 9. 2019 nebyl vyjasněn a tento nemohl být pro uvedené považován za návrh na obnovu řízení, jak označil toto podání sám stěžovatel v žádosti na ochranu proti nečinnosti (resp. následně i v žalobě), a proto nemohlo být ani Odvolací finanční ředitelství nečinné.

[17] Nejvyšší správní soud pro uvedené uzavírá, že v dalším řízení se bude krajský soud opětovně zabývat otázkou včasnosti žaloby, jež je podmínkou její přípustnosti, a posoudí i další podmínky přípustnosti. Než k tomuto kroku krajský soud přistoupí, musí především vyjasnit, jaká byla skutečná povaha a obsah podání, které stěžovatel později označuje jako „*návrh na obnovu řízení*“ (podání ze dne 6. 9. 2019, které bylo původně označeno jako „*návrh na aplikaci § 148 odst. 5 ...*“). Následně se od uvedené úvahy krajského soudu o povaze prvotního podání stěžovatele ze dne 6. 9. 2019 budou odvíjet i úvahy o pasivní legitimaci žalovaného, dospěje-li předtím krajský soud k závěru, že žaloba je přípustná, a případné další meritorní posouzení věci.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Nejvyšší správní soud shledal pro uvedené kasační stížnost důvodnou, a proto jí napadené rozhodnutí podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s. V dalším řízení je krajský soud vázán právními názory Nejvyššího správního soudu vyslovenými v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[19] 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 14. října 2021

JUDr. Radan Malík
předseda senátu

