



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšra a Tomáše Foltase ve věci žalobce: **REKOMET STEEL s. r. o.**, se sídlem J. Jabůrkové 308, Otrokovice, zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14/2588, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 10. 2023, č. j. 62 A 77/2023-34,

**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 d ů v o d n ě n í :**

I.

[1] Meritem projednávané věci je otázka, zda byl žalovaný odvolací orgán nečinný v souvislosti s obstaráváním informací na základě mezinárodního dožádání. O právně a skutkově obdobné věci (toliko časově předcházející nyní posuzované) rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 6. 2024, č. j. 10 Afs 274/2023-39.

[2] Žalobce se žalobou na ochranu proti nečinnosti domáhal u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“) určení, že žalovaný je nečinný v řízení o jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 16. 3. 2018, č. j. 468703/18/3306-52525-708414. Požadoval, aby krajský soud žalovanému uložil povinnost vydat v daném řízení rozhodnutí o odvolání do tří dnů od právní moci rozsudku.

## II.

[3] Krajský soud žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Neshledal, že by žalovaný byl v předmětném odvolacím řízení nečinný. Poukázal na skutečnost, že žaloba byla podána necelých 24 hodin poté, co krajský soud předchozí žalobu vystavenou na obdobné argumentaci zamítl rozsudkem ze dne 14. 9. 2023, č. j. 62 A 41/2023-132. Procesní stav odvolacího řízení byl tudíž zcela shodný s tím, z něhož soud vycházel při rozhodování ve věci sp. zn. 62 A 41/2023. V této věci se ukázalo, že důvod, pro který o věci nemohlo být dosud v odvolacím řízení rozhodnuto, je potřeba vyslechnout svědka Jürgena Schmidta (prokuristy ve společnosti RHS Rohstoff Handel GmbH, pozn. soudu). Ten nemohl být vyslechnut z důvodu zatím bezvýsledného mezinárodního dožádání. Jeho výslech přitom navrhl sám žalobce a v průběhu řízení před soudem potvrdil, že na jeho uskutečnění trvá. Výslech má vést k osvětlení okolností obchodního případu za situace, kdy žalovaný v aktuální fázi řízení vychází s ohledem na doplnění spisového materiálu z toho, že ztracená daň je identifikována. Žalobce pak ohledně výslechu svědka aktivně vytváří nejasnosti. Na jednu stranu tvrdí, že na otázky pro Jürgena Schmidta již odpověděla společnost RHS Rohstoff Handel GmbH v září 2022, na druhou stranu na jeho provedení trvá. Žalovaný dále neměl možnost reagovat na výtku krajského soudu učiněnou v rozsudku vydaném necelých 24 hodin před podáním žaloby, že jeho postup do budoucna již může být považován za nečinnost. Žalovaný tak ještě nebyl nečinný.

## III.

[4] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost s odkazem na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Podle něj krajský soud nesprávně vycházel z toho, že chybějící daň je identifikována, neboť takové hodnocení důkazů shromážděných správcem daně není ve spise obsaženo. Žalovaný pak nemůže dovozovat chybějící daň z toho, že nedostatečně zjistil skutkový stav věci (nepokusil se jej objasnit ve spolupráci s daňovým subjektem, u něhož byla chybějící daň identifikována). Dle stěžovatele již byly otázky, které chtěl žalovaný položit Jürgenu Schmidtovi, zodpovězeny (odpověďmi společnosti RHS Rohstoff Handel GmbH). Výpověďmi svědků H. a P. bylo navíc prokázáno, že se stěžovatel nemohl zaviněně účastnit daňového podvodu. Provedení této výpovědi je zbytečným úkonem již proto, že nebyla prokázána existence daňového podvodu. Krajský soud toleruje excesivní celkovou dobu řízení (bezmála 10 let), v němž nejsou správci daně schopni unést důkazní břemeno. Krom toho žalovaný není schopen provést výslech svědka, ani uvědomit zástupce stěžovatele, že je tento plánován. Krajský soud měl vzít rovněž v úvahu, že spor se vede o částku zhruba 755 tisíc Kč a další čekání na výsledky mezinárodního dožádání a otálení s rozhodnutím je nevhodné (stát už na správu dotčené daně vynaložil nepřiměřené prostředky). Jelikož to neudělal, je jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Ostatně také daňové orgány musí zvážit zájem na správném stanovení daně (důvodnost vyčkávání na výsledek dožádání) oproti zájmu na hospodárnosti řízení. K tomu stěžovatel odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2012, č. j. 9 Afs 69/2011-46; a ze dne 31. 8. 2023, č. j. 8 Afs 78/2022-39.

## IV.

pokračování

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud specifikoval písemnost, v níž je obsažen závěr o chybějící dani. Sepsání úředního záznamu o hodnocení důkazů ve smyslu § 92 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je až závěrečnou fází dokazování. Dle žalovaného nelze považovat provedení výpovědi Jürgena Schmidta za nadbytečný úkon. Jednak na ní trvá sám stěžovatel, dále se odpovědi společnosti RHS Rohstoff Handel GmbH netýkají průvodních certifikátů a provedené svědecké výpovědi jsou v této otázce rozporné. V neposlední řadě výslech poslouží k uvážení o subjektivní stránce daňového podvodu. Žalovaný dále připomněl, že délka mezinárodního dožádání není plně v dispozici tuzemského správce daně, přičemž četnost urgencí je dána mezinárodními dohodami. Při posuzování nečinnosti je třeba hodnotit úkony žalovaného, nikoliv (ne)činnost dožádaného státu. Celková délka řízení je dána zejména mírou spolupráce třetích osob se správcem daně. To, že správci daně nevyrozuměli stěžovatele o konání výslechu svědka, souvisí s tím, že německá právní úprava výslech svědka za účasti daňového subjektu neumožňovala, o čemž byl stěžovatel zpraven. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

## V.

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

[7] Nejvyšší správní soud předesílá, že skutkově a právně obdobnou věcí (žaloba na nečinnost byla podána den po vyhlášení rozsudku o předchozí nečinnosti žalobě) se zabýval v rozsudku ze dne 27. 6. 2024, č. j. 10 Afs 274/2023-39. Tímto rozsudkem přezkoumal rozsudek krajského soudu ze dne 14. 9. 2023, č. j. 62 A 41/2023-132, tedy rozsudek vydaný na základě skutkového a právního stavu, jenž panoval čtyři týdny před vydáním nyní napadeného rozsudku (ze dne 12. 10. 2023). Ostatně, právě ze závěrů tohoto rozsudku krajský soud vycházel i v nyní posuzované věci právě s poukazem na shodný procesní stav řízení o odvolání stěžovatele. Nejvyšší správní soud přitom v rozsudku č. j. 10 Afs 274/2023-39 potvrdil závěr krajského soudu, že odvolací orgán (žalovaný) ještě nečinný není. Délka čekání na výsledek mezinárodního dožádání totiž není důsledkem nečinnosti žalovaného, nýbrž nepochopení německých orgánů, co od nich bylo požadováno.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud připomíná, že za určitých podmínek se lze žalobou domáhat ochrany proti nečinnosti správního orgánu, tj. určení lhůty pro vydání rozhodnutí ve věci samé (§ 79 s. ř. s.). To, zda je správní orgán nečinný, posuzuje krajský soud podle stavu ke dni svého rozhodnutí (§ 81 odst. 1 s. ř. s.); Nejvyšší správní soud pak v případném kasačním řízení hodnotí, zda krajský soud tehdejší stav posoudil správně (usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 1. 2014, č. j. 7 Ans 10/2012-46, č. 3013/2014 Sb. NSS, bod 41).

[10] Správní orgán je nečinný, pokud nerozhodl ve lhůtě stanovené zákonem. Pro rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru na daň (z přidané hodnoty) zákon žádnou lhůtu neurčuje, a nelze zde použít ani obecné pravidlo správního řádu, že rozhodnout je

třeba bezodkladně, nejpozději do 30 dnů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci první nečinnostní žaloby stěžovatele ze dne 9. 8. 2022, č. j. 7 Afs 39/2022-18, bod 15). Přesto lhůta není neomezená: rozhodnout je třeba bez zbytečných průtahů (§ 7 daňového řádu) a ve lhůtě stanovené pokynem Ministerstva financí č. MF-5, o stanovení lhůt při správě daní (správní praxe, která zakládá legitimní očekávání, je totiž právně závazná – viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, bod 81). Podle tohoto pokynu je o odvolání proti platebnímu výměru třeba rozhodnout do 6 měsíců ode dne, kdy odvolací orgán, jehož rozhodnutí bylo zrušeno správním soudem, obdrží od tohoto soudu správní spis [bod I odst. 1 písm. a) a bod II odst. 1 pokynu]. Určená lhůta neběží (také) po dobu doplňování stanovisek a podkladů od osob zúčastněných na správě daní, ani při mezinárodním dožádání informací, a to od odeslání dožádání do doručení odpovědi (bod II odst. 2 pokynu).

[11] Na běh lhůty pro vydání rozhodnutí nemohou mít vliv úkony správního orgánu, které jsou nesmyslné a neúčelné, nesměřují ke zjištění podstatných okolností (a tedy k vydání rozhodnutí) a řízení bezdůvodně protahují (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 7 Ans 2/2009-38, č. 2527/2012 Sb. NSS, a judikatura tam citovaná). Je totiž třeba mít na paměti, že výsledek rozhodování o otázce, zda (a v jaké výši) bude daňovému subjektu vrácen nadměrný odpočet DPH, může podstatně ovlivnit ekonomickou činnost daňového subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Ans 6/2011-153, bod 35). Podobně také při hodnocení, zda v důsledku mezinárodního dožádání neběžela lhůta pro stanovení daně (nikoli tedy pro vydání rozhodnutí), musejí soudy zvážit, zda správce daně nemohl požadované informace získat vlastní činností a zda tyto informace nejsou zjevně nadbytečné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023-52, č. 4520/2023 Sb. NSS, bod 25).

[12] Pokud je jedinou překážkou vydání rozhodnutí chybějící odpověď na mezinárodní dožádání, stojí proti sobě zájem na tom, aby získaná informace byla využita v řízení, ze kterého poptávka po ní vzešla, a potřeba neprotahovat řízení neúměrně dlouhým čekáním na výsledek mezinárodního dožádání. To totiž v krajních případech může trvat i roky, a mohou tak zbytečně narůstat úroky z prodlení s vrácením tvrzeného nadměrného odpočtu (srov. rozsudek č. j. 9 Afs 69/2011-46). Pokud se správce daně rozhodne ukončit řízení, pro jehož potřeby učinil mezinárodní dožádání, i když dožádání nebylo vyřízeno, musí svůj postup pečlivě odůvodnit, a to právě s ohledem na související protichůdné zájmy. Pokud „předčasné“ ukončení řízení nebylo namístě, nelze na základě vyžádaných informací řízení obnovit (k tomu viz rozsudek č. j. 8 Afs 78/2022-39, bod 25).

[13] Krajský soud se v projednávané věci výše shrnutými hledisky zabýval, žádné z nich neopomněl zvážit; jeho rozhodnutí je, navzdory stěžovatelovu přesvědčení, přezkoumatelné.

[14] Stěžovatel v řízení před krajským soudem netvrdil, že by žalovaný odvíjel stavení půlroční lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání od chybného data, ani že tato lhůta uplynula už před mezinárodním dožádáním. Ve věci nebylo sporné ani to, že dožádání dosud (do dne rozhodnutí krajského soudu) nebylo úspěšné a že se na odpověď německé strany stále čekalo. Krajský soud se tedy správně zabýval jen tím, zda mezinárodní dožádání týkající

pokračování

se výpovědi J. S. nebylo neúčelným nebo nehospodárným úkonem, který neměl vliv na běh lhůty pro rozhodnutí o odvolání.

[15] Účelností dožádání se krajský soud zabýval v bodech 8 až 12 napadeného rozsudku. Připomněl, že výslech pana Schmidta navrhl stěžovatel (při jednání soudu na něm trval), a vysvětlil, že je zásadní také pro odvolací orgán. Žalovaný totiž vychází z toho, že narušení daňové neutrality je zde už prokázáno (tento předpoklad krajský soud nemůže při rozhodování o nečinnostní žalobě hodnotit). Proto je třeba od Jürgena Schmidta zjistit podrobnosti o přijetí měděných katod od stěžovatele. K aktivitě samotného žalovaného stran zajištění výslechu Jürgena Schmidta (či jiné formy jeho vyjádření) se krajský soud vyjádřil v bodě 13 napadeného rozsudku, k hospodárnosti dožádání pak výslovně v bodě 14 napadeného rozsudku. Upřednostnil zájem na potřebě úplně zjistit všechny podstatné skutečnosti.

[16] Nejvyšší správní soud se závěry krajského soudu souhlasí, a nevidí tedy důvod pro kasační zásah.

[17] Stěžovatel dále namítal, že v odvolacím řízení ještě nelze vycházet z toho, že byla narušena daňová neutralita. Tato námitka se však míjí s podstatou projednávané věci. V té nejde o to, co má žalovaný za prokázané, ale zda je při prokazování sporných skutečností dostatečně aktivní. Je logické, že odvolací orgán nemůže (v úředním záznamu) za prokázané označit skutečnosti, o jejichž prokázání se dosud snaží. Nelze rovněž přisvědčit žalovanému, že by krajský soud při formulaci tohoto závěru vycházel z něčeho, co ani neexistuje. Krajský soud v této souvislosti výslovně odkázal na to, že se žalovaný v otázce identifikace ztracené daně opírá o vyjádření správce daně (doplnění spisového materiálu) ze dne 30. 12. 2021, v němž jsou popsány okolnosti daňového podvodu. Žalovaný tyto závěry zjevně aproboval jako dostatečně silné indicie, z nichž lze usuzovat na pravděpodobné narušení daňové neutrality a navázal na ně své další pokyny správci daně stran doplnění dokazování. V opačném případě by postrádalo smysl, aby přípisem ze dne 18. 1. 2022 uložil správci daně další doplnění řízení, mimo jiné právě provedení výslechu Jürgena Schmidta. Provedení tohoto výslechu výslovně podmínil tím, že bude možné s dostatečnou jistotou učinit závěr o tom, že zjištěný řetězec byl zasažen podvodem na DPH.

[18] Dále stěžovatel dovozuje (v kasačním řízení i před krajským soudem), že výpověď Jürgena Schmidta je zbytečná a že na ni odvolací orgán nemá čekat. Nejvyšší správní soud však (stejně jako ani krajský soud) v takovém případě nerozumí tomu, proč na ní stěžovatel ještě při jednání před krajským soudem dne 14. 9. 2023 ve věci sp. zn. 62 A 41/2023 trval. V této souvislosti připomíná i to, že stěžovatel výslech Jürgena Schmidta navrhl (také) v doplnění odvolání, které odvolacímu orgánu zaslal poté, co krajský soud zrušil první rozhodnutí o odvolání. Patrně si tedy sám uvědomoval, že v dalším řízení před odvolacím orgánem může dojít i na otázky související nikoli už s narušením daňové neutrality, ale se stěžovatelovou obezřetností ve zkoumaném obchodním případě. Ve správním spisu si nadto soud ověřil, že k otázce narušení daňové neutrality získal správce daně nové poznatky (zejména výpověď jednatele prvního známého článku „řetězce“ – společnosti V-Voříšek CZ). Za těchto okolností nelze říct, že by výpověď Jürgena Schmidta byla „předčasná“ či nadbytečná, protože v průběhu řízení nebylo a už ani nebude prokázáno narušení daňové neutrality. Žalovaný nadto ve vyjádření ke kasační stížnosti výslovně poukázal i na to,

že výpověď Jürgena Schmidta má svůj význam i s ohledem na již poskytnuté (doplněné) výpovědi, které jsou ve vzájemném rozporu. K tomu již stěžovatel ničeho nedodal.

[19] Námitka, že žalovaný není schopen vyrozumět stěžovatele o plánovaném výsledku svědka, se rovněž mívá s podstatou věci. Naopak, stěžovatel byl vyrozuměn o tom, že německý právní řád nedovoluje výslech svědka za účasti daňového subjektu (srov. přípis Generálního finančního ředitelství ze dne 28. 2. 2023, č. j. 16076/23/7100-50128-202542), přičemž, což stěžovateli musí být známo, výslech svědka se nekonal.

[20] Nakonec měl stěžovatel za to, že se na výsledek mezinárodního dožádání čeká už příliš dlouho. To může poškozovat jak stěžovatele (oddaluje se chvíle, kdy mu bude vrácena tvrzená částka asi 755 tis. Kč), tak i státní rozpočet (během času se zvyšují úroky z dosud nevrácené částky). Dva roky trvající čekání na výsledek mezinárodního dožádání je i dle názoru Nejvyššího správního soudu dobou velmi extenzivní. Ve správním spisu si však ověřil, že hlavní „zásluhu“ na délce čekání nemá žalovaný. Ten totiž už na počátku německým orgánům napsal, že pro případ nemožnosti výsledku žádá o jinou formu získání informací od Jürgena Schmidta. Následná nevole německých orgánů provést formalizovaný výslech Jürgena Schmidta je tedy spíše nepochopením toho, co bylo požadováno, a nelze za ni vinit český odvolací orgán. Nadto žalovaný v průběhu řízení činil úkony směřující k urychlení práce německých správců daně. Poslední (před podáním nečinnostní žaloby) učinil 8. 9. 2023, tedy pár dnů před podáním žaloby (odpovědi na něj se mu dostalo až po vyhlášení rozsudku krajského soudu, který tuto již nemohl zohlednit).

[21] Nad rámec věci soud uvádí, že rozumí tomu, že žalovaný hodlá rozhodnout až na základě podkladů, které budou do nejvyšší možné míry úplné. Jeho předchozí rozhodnutí totiž zrušil jak krajský soud, tak i Nejvyšší správní soud (každý z jiného důvodu, respektive pro jiné nedostatky v úvaze o narušení neutrality daně v posuzovaném případě). Správné rozhodnutí ve věci, které už nebude předmětem dalšího přezkumu nebo v něm případně ob stojí, je ostatně i ve stěžovatelově zájmu. Jedině takové (správné, úplné) rozhodnutí totiž postaví po mnoha letech najisto, jaká mu má být vyměřena DPH za listopad 2014.

[22] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl, a Nejvyšší správní soud proto jeho kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[23] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly.

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

V Brně dne 22. srpna 2024

pokračování

7 Afs 285/2023 - 27

Lenka Krupičková  
předsedkyně senátu