ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra, v právní věci žalobce: **HOPR TRADE CZ, s. r. o.**, se sídlem Botanická 606/24, Brno, zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, daňovým poradcem se sídlem Vodičkova 41, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad Brno I**, se sídlem Příkop 25, Brno, o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 10. 2010, čj. 31 Af 64/2010 - 123,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 13. 10. 2010, čj. 31 Af 64/2010 - 123, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Daňové řízení

[1] Finanční úřad v Olomouci zahájil výzvou ze dne 1. 12. 2009, čj. 255876/09/379916803716, doručenou žalobci téhož dne, vytýkací řízení na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2009 (dále jen „rozhodné zdaňovací období“). V důsledku změny sídla žalobce se s účinností ode dne 20. 3. 2010 žalovaný stal místně příslušným správcem daně. Podnětem k odstranění nečinnosti ze dne 13. 5. 2010 žalobce podle § 34c zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žádal Finanční ředitelství v Brně o přijetí nápravných opatření. Nadřízený správce daně podnět odložil pro nedůvodnost přípisem ze dne 8. 6. 2010.

II. Řízení před krajským soudem

[2] Žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu se žalobce domáhal uložení povinnosti vydat rozhodnutí ve vytýkacím řízení na DPH za předmětné zdaňovací období.

[3] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 13. 10. 2010, čj. 31 Af 64/2010 - 123, uložil žalovanému povinnost vydat rozhodnutí ve vytýkacím řízení ve lhůtě třiceti dnů od právní moci rozsudku.

[4] Správce daně měl podle krajského soudu v posuzované věci povinnost vydat rozhodnutí, a to ve lhůtách stanovených pokynem Ministerstva financí č. D-144, o stanovení lhůt pro uzavření vytýkacího řízení (dále jen „pokyn D-144"), které jsou pro správce daně závazné. Tříměsíční lhůta pro uzavření vytýkacího řízení podle bodu I.1 písm. b) pokynu D-144 počíná běžet dnem, ve kterém bylo správci daně doručeno oznámení daňového subjektu, že je připraven předložit vyžadované podklady a poskytnout potřebná vysvětlení. Se zřetelem k obsahu žádosti ze dne 8. 2. 2010 krajský soud uzavřel, že předmětná tříměsíční lhůta počala běžet dnem 9. 2. 2010 a skončila dnem 8. 5. 2010. Jiné skutečnosti ani změna místní příslušnosti neměly na běh lhůty vliv.

[5] Krajský soud měl za to, že již před změnou místní příslušnosti byly ve spisu soustředěny *„všechny podstatné důkazy"*, které byly *„provedeny předchozím správcem daně"*. Žalovanému byl *„dán dostatečný časový prostor k seznámení se se spisovým materiálem a k vyhodnocení věci natolik, aby...byl schopen odpovědět žalobci na dotaz, zda-li žalobcem poskytnuté důkazy jsou dostatečné"*. Krajský soud doplnil, že případná neochota původního správce daně ke spolupráci nemá vliv na běh lhůt dle pokynu D-144. Žalovaný přitom nepožádal nadřízeného správce daně o prodloužení lhůty.

[6] Krajský soud s odkazem na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu dále zkoumal, zda úkony realizované v rámci vytýkacího řízení vyhoví kritériím nezbytnosti a účelnosti a jsou tak způsobilé stavět lhůtu stanovenou pokynem D-144. Dožádání Generálního ředitelství cel (výslech řidičů dodavatele) nesloužilo k pořízení nezbytných důkazů pro rozhodnutí ve věci, proto dle krajského soudu nedošlo ke stavění běhu tříměsíční lhůty ve smyslu bodu I.2 věty třetí pokynu D-144. Krajský soud považoval za *„nerozhodné, zda a jakým způsobem zabezpečil dodavatel přepravu zboží k žalobci a kdo byl jeho...subdodavatelem..."*. Krajský soud považoval za podstatné, že žalovaný v odpovědi ze dne 26. 4. 2010 neuvedl žádné další důkazy, které by požadoval předložit od žalobce. Uvedl, že po daňovém subjektu nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou mimo sféru jeho vlivu. Žalovanému nic nebrání, aby pomocí prostředků, které mu zákon dává, prověřoval vzájemné vztahy mezi subdodavateli. Nemůže však v důsledku tohoto prověřování bez jiného relevantního důvodu odkládat rozhodnutí ve věci nároku žalobce na vrácení odpočtu DPH, tím méně pak nad rámec doby přípustné podle pokynu D-144. Takové jednání žalovaného je třeba považovat za nečinnost ve smyslu § 79 odst. 1 s. ř. s.

III. Shrnutí argumentace v kasační stížnosti

[7] Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadil § 103 odst. 1 písm. a), c) a d) s. ř. s. Z obsahu kasační stížnosti je nicméně zřejmé, že tak činil toliko z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. Nesprávné podřazení stížní námitky pod stížní důvod však nemá na projednatelnost kasační stížnosti vliv.

[8] Stěžovatel namítl, že krajský soud porušil jeho procesní práva zakotvená v § 36 s. ř. s., nevyrozuměl-li jej o replice žalobce ani dvojím doplnění žaloby a odňal mu tak možnost se k těmto podáním vyjádřit.

[9] Krajskému soudu dále vytkl, že nezjišťoval skutkový stav ve smyslu § 81 odst. 1 s. ř. s, a připomněl, že soud své rozhodnutí opřel o aplikaci pokynu D-144, přičemž uzavřel, že lhůty pro ukončení vytýkacího řízení již byly vyčerpány. Krajský soud dle stěžovatele nezkoumal celkové množství měděného odpadu ani způsob jeho nabytí, jenž předurčuje režim pro uznání nároku na odpočet daně. Takové množství měděného odpadu, jako v posuzovaném případě, nelze potvrdit pouze výslechy řidičů či předložením bezvadných účetních dokladů. Pochybnosti správce daně tkví ve skutečné realizaci zdanitelných příjmů. Tyto pochybnosti přitom nadále přetrvávají, proto nebylo možno vytýkací řízení ukončit. Krajský soud své rozhodnutí odůvodnil argumenty, které žalobce uvedl teprve v doplnění žalob, včetně upozornění na pokyn D-144. Soud dle stěžovatele rozšířil žalobní petit, když obhajoval nárok žalobce na přiznání nadměrného odpočtu, což ovšem nebylo součástí petitu žaloby. Pokyn D-144 byl podle názoru stěžovatele správní praxí v obzvláště složitých případech při využití mezinárodní spolupráce překonán. K pokynu D-144 dále stěžovatel uvedl své úvahy *de lege ferenda*. Poukázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu týkající se zneužití práva v daňovém řízení a povinnosti postihovat řetězové podvody.

[10] Stěžovatel podrobně vylíčil průběh vytýkacího řízení poté, co na něj přešla místní příslušnost. Byl přesvědčen, že činil úkony směřující ke správnému a úplnému zjištění daňové povinnosti žalobce. Dovodil, že pokud se pohyboval v rámci tříměsíční lhůty, která se staví podle pokynu D-144 po dobu dožádání uplatněného dle § 5 daňového řádu, nebyl povinen požádat nadřízený orgán o její prodloužení, resp. žádat ministerstvo financí o prodloužení roční lhůty. Danou část bodu I.1 pokynu D-144 označil stěžovatel za nejasnou. Krajský soud převzal argumentaci žalobce a nesprávně zaměnil „Vyrozumění Finančního ředitelství v Brně o odložení podnětu na nečinnost“ za „tvrzení stěžovatele“. Podle § 34c odst. 2 daňového řádu podnět proti nečinnosti prověřuje orgán nadřízený správci daně, který konstatoval, že vytýkací řízení probíhá standardním způsobem a v obvyklých lhůtách. Z napadeného rozsudku není jasné, od kterého okamžiku soud počítal roční lhůtu k ukončení vytýkacího řízení.

[11] Stěžovatel dále upozornil, že je třeba rozlišovat mezi pokynem D-144 coby interní normativní instrukcí a normativními akty, přičemž prvně uvedený akt nelze užít, je-li v rozporu s normativním aktem, byť jen v oblasti splnění účelu. Nárok nelze přiznat takové osobě, která právo zneužívá. V pokynu D-144 je stanoveno, že uvedené lhůty neplatí, pokud daňový subjekt maří účel vytýkacího řízení a pro další průběh vyměřovacího řízení nelze od vytýkacího řízení upustit. Tak tomu dle stěžovatele bylo i v posuzovaném případě. Žalobce sice předložil důkazy, které si vyžádal původní správce daně, nicméně tím pochybnosti správce daně nevyvrátil. Jednání žalobce se dle stěžovatele podobá maření účelu vytýkacího řízení, neboť v jeho průběhu přesunul své sídlo na adresu Botanická 24, Brno, přestože jeho veškeré provozovny jsou soustředěny v Olomouckém kraji. Na dané adrese sídlí přes sto podnikatelských subjektů, které zde mnohdy mají pouze své virtuální sídlo.

[12] Správce daně pojal podezření, že se žalobce účastní tzv. karuselových nebo kolotočových obchodů, a proto provedl rozsáhlé šetření včetně mezinárodních dožádání, která nelze označit za nadbytečná. Relevantním důvodem pro dožádání bylo prověření fakticity obchodů s měděným odpadem. Pokud krajský soud uzavřel, že k ověření dodávek zboží postačují daňové doklady, jsou jeho závěry v rozporu s judikaturou týkající se zjišťování skutkového stavu věci. Přestože krajský soud uvedl, že posuzoval naplnění materiálních podmínek pro přerušení běhu lhůty a účelnost jednotlivých dožádání, ve skutečnosti posuzoval pouze splnění podmínek formálních.

[13] Stěžovatel doplnil, že žalobce nemá nárok na plnou náhradu nákladů řízení. Stěžovateli nebylo doručeno doplnění žalob ani replika, proto žalobce nemá nárok na náklady s těmito podáními spojené. Navíc stěžovatel podal šest stejných žalob na nečinnost, proto mu nelze přiznat plnou náhradu nákladů řízení. K tomu stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2010, čj. 1 Afs 96/2009 - 87.

IV. Vyjádření žalobce

[14] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že pokud krajský soud nezaslal stěžovateli doplnění žaloby a repliky, nemohlo to založit nedostatek podmínek řízení, a tedy zmatečnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Jde o vadu řízení, která však nemá vliv na zákonnost rozsudku. Stěžovatel obdržel tato podání přímo od žalobce a mohl se s nimi seznámit a vyjádřit se k nim. Rovněž mohl požádat o nařízení ústního jednání, což však neučinil. Žalobce upozornil, že při doplnění žalob neodkazoval na pokyn D-144. Stěžovatel dle něho zjevně zkopíroval text kasačních stížností za předchozí zdaňovací období, protože se mylně domnívá, že případy jsou stejné. Chybou stěžovatele je i to, že hovoří o dvojím doplnění žaloby, ač bylo pouze jedno. Obsahem doplnění žaloby ze dne 6. 9. 2010 bylo předložení důkazů, které však nebyly zásadní povahy ani nemohly založit nežádoucí překvapivost rozsudku, neboť byly stěžovateli známy. Protokol o výslechu svědka – řidiče nesloužil pro výrok soudu o nečinnosti stěžovatele. V replice žalobce odůvodnil nesouhlas s rozsahem důkazního břemene, jak jej vymezil stěžovatel, a poukázal na rozpor tvrzení stěžovatele a jemu nadřízeného orgánu. Ani replika žalobce tudíž nebyla pro výrok rozsudku nepostradatelná.

[15] Nečinnost stěžovatele je dle žalobce třeba hodnotit se zřetelem k událostem, které nastaly po vydání rozsudku. Tím, že stěžovatel nepožádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, doznal se, že je možné vydat požadované rozhodnutí. Pro důvodnost žaloby je rozhodné, jaké důkazy stěžovatel představil při uzavření vytýkacího řízení ve zprávě o výsledku vytýkacího řízení ze dne 4. 11. 2010, čj. 277091/10/288936702642. Byly-li důkazy shromážděny před vydáním rozsudku, lze žalobu označit jako důvodnou. Veškeré podklady pro rozhodnutí byly soustředěny nejpozději do 19. 8. 2010 (při materiálním pohledu na významnost těchto důkazů pak již dne 26. 11. 2009). Rozsudek, který uložil do 22. 11. 2010 vydat rozhodnutí ve věci samé, tedy obstojí především z pohledu důkazů, které stěžovatel označil jako rozhodné.

[16] Úvaha o tom, zda byla správní praxe založená pokynem D-144 překonána, je otázkou skutkovou, nikoliv právní. Stěžovatel dle žalobce nepředložil důkazy, které by jeho tvrzení dokládaly. Při výkladu pokynu D-144 postupoval krajský soud v souladu s algoritmem daným tímto pokynem. I když se běh tříměsíční lhůty staví po dobu realizace

dožádání, v posuzovaném případě se tak nestalo, neboť dožádání byla pro cíl řízení nepodstatná.

[17] Dle žalobce je obtížně představitelné, jak lze v odůvodnění rozsudku rozšířit žalobní petit. Při prověřování účelnosti a nezbytnosti kroků správce daně se soud nemůže vyhnout závěru, zda bylo shromážděno dostatečné množství podkladů pro vydání rozhodnutí.

[18] Obsáhlá argumentace stěžovatele stran zneužití práva a možného daňového podvodu není dle žalobce relevantní, neboť předmětem řízení není skutečnost, zda se žalobce dopustil podvodu, nýbrž zákonnost rozsudku o nečinnosti stěžovatele. Žalobce odmítl, že by spáchal daňový podvod, nebo se na něm podílel. Ke shodnému závěru dospěl v rozporu s obsahem kasační stížnosti i stěžovatel ve zprávě o výsledku vytýkacího řízení čj. 277091/10/288936702642.

[19] Stěžovatel odmítl závěry žalobce ohledně účelovosti přesunutí sídla s tím, že v Brně má nejen své sídlo, ale i provozní kancelář. Stěžovatel mohl podat podle § 5 odst. 3 daňového řádu podnět k delegaci místní příslušnosti. Neučinil-li tak, potvrdil, že se změna místní příslušnosti byla po právu.

[20] Za nedůvodnou žalobce konečně označil námitku, kterou stěžovatel brojil proti výroku o náhradě nákladů řízení.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a řádně uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

(Námitka nevyrozumění o replice a doplnění žaloby)

[22] Stěžovatel namítl, že jej krajský soud nevyrozuměl o replice a o dvojím doplnění žaloby, čímž porušil zásadu procesní rovnosti stran.

[23] Nejvyšší správní soud předně zdůrazňuje, že takový nedostatek nemůže založit zmatečnost řízení spočívající v chybějících podmínkách řízení. Předmětná námitka, jíž je třeba podřadit § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., se ovšem jen pro nepřípadný odkaz stěžovatele na § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. nestává neprojednatelnou.

[24] Je třeba předeslat, že § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nehovoří o vadě, která měla vliv na zákonnost meritorního rozhodnutí (tj. která způsobila nezákonnost rozhodnutí), ale o vadě, která mohla takový vliv na rozhodnutí mít. Pro opodstatněnost stížní námitky proto postačí i důvodná pochybnost o zákonnosti napadeného rozhodnutí v příčinné souvislosti se zjištěnou vadou řízení (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2010, čj. 7 As 70/2009 - 190, nebo ze dne 21. 2. 2008, čj. 1 Afs 11/2008 - 72, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[25] Žalovaný správní orgán je v řízení před správním soudem povolán k hájení zákonnosti a správnosti jím vydaného správního rozhodnutí resp. dosavadního postupu v řízení. Proto je ve vztahu k němu, stejně jako k žalobci popírajícímu onu zákonnost, třeba

respektovat zásadu rovnosti zbraní účastníků řízení zakotvenou v § 36 odst. 1 s. ř. s. Tato zásada se projevuje vytvářením přiměřeně stejných procesních podmínek a procesního postavení, které účastníka podstatně neznevýhodňují oproti protistraně. Zásada rovnosti ve vztahu k žalovanému tak v sobě zahrnuje jednak jeho možnost seznámit se s námitkami žalobce a jednak právo se k nim adekvátně vyjádřit, tedy přednést své protiargumenty. Komunikaci soudu s účastníky po podání žaloby upravuje zejména § 74 odst. 1 s. ř. s., podle něhož předseda senátu doručí žalobu žalovanému do vlastních rukou a současně mu umožní uplatnit své vyjádření k žalobě. Tento postup je *per analogiam* aplikovatelný i v řízení o žalobě proti nečinnosti správního orgánu (srov. příp. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2008, čj. 1 Ans 6/2008 - 58).

[26] Posledně uvedené ustanovení však neupravuje komunikaci soudu s účastníky řízení po podání žaloby vyčerpávajícím způsobem, neboť nepostihuje vyrozumívání účastníků řízení o dalších podáních, jež mohou být ve věci (i k výzvě soudu) učiněna. V rozsudku ze dne 6. 12. 2007, čj. 2 Afs 91/2007 - 90, se Nejvyšší správní soud těmito otázkami podrobně zabýval. Identifikoval jednotlivé okolnosti, ke kterým je nutno přihlížet při hodnocení intenzity vady řízení spočívající v tom, že soud nedoručil vyjádření účastníka řízení ostatním účastníkům. Na daném skutkovém půdorysu poté uzavřel, že účastníci musí být seznámeni s každým důkazem nebo stanoviskem, jejichž účelem je ovlivnit rozhodování soudu, a musí mít možnost se k nim vyjádřit. Na odůvodnění tohoto rozsudku a v něm citovanou judikaturu Evropského soudu pro lidská práva, jakož i na navazující rozhodovací praxi zdejšího soudu (rozsudky ze dne 3. 3. 2010, čj. 1 As 85/2009 - 108, či ze dne 26. 2. 2009, čj. 7 Afs 69/2007 - 85) lze na tomto místě pro stručnost odkázat.

[27] Nejvyšší správní soud se v souladu s právním názorem vyjádřeným ve shora označených rozhodnutích zabýval povahou jednotlivých podání učiněných žalobcem po podání žaloby, o nichž nebyl stěžovatel krajským soudem vyrozuměn. Posuzoval, zda podání žalobce měla za cíl ovlivnit rozhodnutí ve věci samé, nikoliv pouze to, zda se tomu ve výsledku skutečně stalo. Nenašel přitom žádný rozumný důvod se domnívat, že žalobce předmětná podání nepodal s cílem ovlivnit rozhodnutí soudu. Samotný krajský soud další podání žalobce nepominul, neboť jejich obsah shrnuje v rekapitulační části odůvodnění rozsudku, jež by měla zachycovat skutečnosti relevantní pro rozhodnutí ve věci. V posuzovaném případě se přitom nekonalo ústní jednání, při němž by se stěžovatel mohl s nově uplatněnými tvrzeními seznámit a reagovat na ně.

[28] Nejvyšší správní soud nemohl žalobci přisvědčit, že stěžovatel v kasační stížnosti mylně hovoří o dvojím doplnění žaloby, byla-li žaloba v právě posuzované věci doplňována toliko jednou. Žalobce totiž svou žalobu doplnil skutečně dvakrát, a to dvěma samostatnými podáními ze dne 6. 9. 2010. Zdejší soud přitom nepřehlédl, že ačkoli žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti tvrdil, že nově předložené důkazy nebyly zásadní povahy a stěžovateli byly navíc známy, při jejich předložení krajskému soudu nicméně poznamenal, že dokládají oprávněnost požadavku žalobce na vydání rozhodnutí. Přestože stěžovatel znal obsah provedených důkazů, nemohl bez dalšího předpokládat, že žalobce všechny nově získané důkazy předloží krajskému soudu. Jak již bylo uvedeno, zásada procesní rovnosti v sobě zahrnuje právo stěžovatele seznámit se se všemi podklady, o něž krajský soud opřel své meritorní rozhodnutí, stejně jako jeho právo předestřít soudu svůj pohled na věc. Proto nebylo v řízení před krajským soudem možné upírat stěžovateli

právo vyjádřit se k namítanému nedodržení lhůt v reakci na argumenty obsažené v doplnění žaloby.

[29] Na uvedených závěrech není s to ničeho změnit ani skutečnost, že žalobce ve věci týkající se předmětného zdaňovacího období v doplnění žaloby výslovně nepoukázal na pokyn D-144, jak tomu učinil v doplnění žalob ve věcech zdaňovacích období červen a červenec 2009.

[30] Zájem na urychleném rozhodnutí o žalobě na ochranu proti nečinnosti nesmí být vykoupen procesními pochybeními soudu. Jestliže žalobce v řízení před krajským soudem předložil další důkazy, které byly po podání žaloby v daňovém řízení provedeny, s tím, že dokládají oprávněnost jeho požadavku, byl krajský soud povinen stěžovatele o této skutečnosti vyrozumět a umožnit mu se k ní procesně relevantním způsobem vyjádřit. Na tomto požadavku je třeba trvat také se zřetelem k tomu, že krajský soud je při rozhodování o žalobě na ochranu proti nečinnosti povinen rozhodovat podle skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (§ 81 odst. 1 s. ř. s.).

[31] Skutečnost, že stěžovatel souhlasil s rozhodnutím bez nařízení ústního jednání ve věci, nemůže na výše uvedeném nic změnit. Stěžovatel totiž souhlasil s rozhodnutím bez nařízení jednání za situace, kdy byl nepochybně seznámen pouze s obsahem žaloby. Nelze přitom vyloučit, že byl-li by mu obsah dalších podání žalobce znám, na nařízení jednání ve věci by trval. V případě, kdy soud rozhoduje o věci samé bez jednání, je tak tím spíše nezbytné, aby účastníci řízení měli k dispozici veškeré podklady, ze kterých soud hodlá při samotném rozhodování vycházet. Je třeba opětovně zdůraznit, že nemohl-li být obsah dalších podání žalobce zopakován při ústním jednání, stěžovateli bylo upřeno právo se s ním řádným způsobem seznámit a vyjádřit se k němu.

[32] Opíral-li pak žalobce svůj závěr, že uvedená procesní vada nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, o skutečnost, že doplnění žaloby i repliku zaslal paralelně i stěžovateli, je třeba zdůraznit, že soudní řád správní neumožňuje přenášet povinnost krajského soudu uloženou mu v § 74 s. ř. s. na účastníka řízení. Proto nelze na takové oznámení pohlížet jako na řádně procesně učiněné. Jakkoli v obecné rovině nelze zcela vyloučit relevanci takové skutečnosti (zejména v hraničních případech), v posuzované věci nelze z obsahu spisu postavit na jisto, že stěžovatel obdržel od žalobce veškerá podání v relevantní době a podobě.

(Námitka nesprávného posouzení otázky nečinnosti žalovaného)

[33] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k samotnému posouzení otázky nečinnosti žalovaného v průběhu vytýkacího řízení. Již úvodem přitom zdůrazňuje, že k žalobě na ochranu proti nečinnosti může soud správnímu orgánu uložit toliko povinnost vydat rozhodnutí, nemůže mu však stanovit povinnost vydat rozhodnutí konkrétního obsahu. Zdejší soud ustáleně judikuje, že při rozhodování v řízeních podle § 79 a násl. s. ř. s. správní soudy v žádném případě nepředjímají ani jakkoli nepresumují meritorní rozhodnutí správního orgánu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, čj. 5 Ans 11/2010 - 104).

[34] V řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti se tedy nelze zabývat otázkami ve věci samé, nýbrž jen tím, zda je ve správním řízení rozhodováno v přiměřeném čase, resp. v zákonné lhůtě a bez zbytečných průtahů. Soudní ochrana proti nečinnosti je poskytována především proto, aby adresát veřejné moci nesetrvával ve stavu právní nejistoty za situace, kdy již příslušné úkony směřující ke změně jeho právního postavení byly jím samým či příslušným správním orgánem učiněny a zbývá již jen vydat meritorní správní rozhodnutí, proti němuž by se případně mohl bránit správní žalobou. Podstatou nyní přezkoumávané věci tudíž není posouzení nároku žalobce na vrácení nadměrného odpočtu DPH, nýbrž posouzení, zda již na straně stěžovatele nastala povinnost ukončit vytýkací řízení.

[35] Daňový řád neurčuje lhůty pro uzavření vytýkacího řízení. Správce daně je však při svém postupu vázán lhůtami danými pokynem D-144, který je vnitřním předpisem stanovujícím pravidla přísnější, než která na něj klade zákon. Na základě tohoto pokynu se vytvořila správní praxe, dle které se vytýkací řízení uzavírají ve lhůtách a podle pravidel případného prodlužování těchto lhůt stanovených v pokynu D-144. Podle daného pokynu se běh lhůty pro uzavření vytýkacího řízení staví po dobu doplňování již vyžádaných nebo dalších podkladů a poskytování vysvětlení na základě další výzvy správce daně v téže věci, a to ode dne vydání této další výzvy až do dne stanoveného v bodě I.1 písm. a) až c) tohoto pokynu. Běh těchto lhůt se staví i po dobu dožádání uplatněného podle § 5 daňového řádu, a to ode dne jeho odeslání do dne jeho vyřízení dožádaným správcem daně.

[36] Nejvyšší správní soud si je vědom obecné potřeby, aby správní orgán rozhodl ve vytýkacím řízení co možná nejdříve, protože na výsledku jeho rozhodnutí závisí, zda bude daňovému subjektu přiznán nárok na vrácení nadměrného odpočtu DPH, který může podstatným způsobem ovlivňovat jeho ekonomickou činnost. Na druhou stranu rozhodně tyto správní praxí, resp. pokynem, zavedené lhůty nesmí vést k rezignaci na správné stanovení daňové povinnosti (§ 2 odst. 2 daňového řádu).

[37] Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že při posuzování nečinnosti je třeba ve vztahu k otázce stavění lhůty ve smyslu pokynu D–144 zkoumat nejen nastoupení podmínek formálních (doložení úkonů ve správním spise příslušnými dožádáními), ale zejména splnění materiálních podmínek. Materiální podmínky pro stavění lhůty ve smyslu tohoto pokynu jsou přitom dány pouze tehdy, pokud dožádání i způsob, jakým je prováděno, rozumně a účelně směřuje ke zjištění pro věc podstatných skutkových okolností. Běh lhůty pak nestaví úkony, které např. bezdůvodně prodlužují trvání vytýkacího řízení, či se o nich nelze rozumně domnívat, že by vedly ke zjištění rozhodných skutečností (rozsudek ze dne 20. 8. 2009, čj. 7 Ans 2/2009 - 38, ze dne 26. 3. 2008, čj. 1 Ans 3/2008 - 78, nebo ze dne 26. 6. 2008, čj. 2 Ans 3/2007 - 120, v němž tento soud dospěl k závěru, že za nečinnost správního orgánu lze označit i provádění nesmyslných a neúčelných úkonů, například s cílem protahovat řízení).

[38] Kritérium „rozumnosti a účelnosti“ je třeba vykládat se zřetelem k účelu vytýkacího řízení. V posuzovaném případě proto zdejší soud zkoumal, zda jednotlivé úkony správce daně směřovaly k řádnému ověření nároku žalobce na vrácení nadměrného odpočtu DPH, aby byly způsobilé stavět běh lhůty pro uzavření vytýkacího řízení, resp. zda potřeba těchto úkonů bránila v uzavření vytýkacího řízení. Za účelně a rozumně učiněný nelze považovat takový úkon, u kterého je již před jeho provedením zjevné, že nemůže směřovat

k uvedenému účelu vytýkacího řízení. Za nečinnost správce daně nelze označit provedení důkazního prostředku či dožádání, u kterého rozumně předpokládal, že přispěje k uzavření vytýkacího řízení, ale které ve výsledku onen očekávaný posun ve věci nepřineslo. Opačný přístup by vedl k nebezpečí, že bude hodnocen důkaz, který dosud nebyl v řízení proveden, což je nepřípustné.

[39] Mezi účastníky řízení nastal rozpor o posouzení věcného rozsahu prověřovací činnosti stěžovatele. Tento rozsah je dle Nejvyššího správního soudu třeba hodnotit ve vztahu ke konkrétní činnosti žalobce. Délka řízení a počet potřebných úkonů se v posuzovaném případě odvíjely zejména od specifického charakteru obchodované komodity, hodnoty ověřovaných transakcí a počtu dodavatelů či odběratelů zboží. Podstata projednávaného případu vyžadovala zvýšenou pozornost a důraznost správce daně, k čemuž bylo potřebné provádět jednotlivé výslechy svědků a značné množství dožádání jak v rámci České republiky, tak i Evropské unie. Žalobce obchoduje s měděným odpadem v rozsáhlém množství a hodnotě. Jedná se o komoditu, tedy zboží obecně určitelné druhově, nikoliv individuálně. Proto, na rozdíl např. od skutkového stavu řešeného ve věci vedené pod sp. zn. 2 Ans 1/2005 (zajištění reklamy na sportovních stadionech), zde nemusí být zřejmé, zda je předmětný odpad tvrzeného původu a zda skutečně pocházel od dodavatele deklarovaného na fakturách.

[40] Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že ve vytýkacím řízení skutečně činil úkony (zejména dožádání) způsobilé stavět běh lhůt potřebných pro vydání rozhodnutí ve věci. Ani mezi účastníky není sporu, že pro prokázání nároku žalobce nebylo možné předložit pouze formálně správné daňové doklady, ale bylo třeba prokázat skutečnou realizaci obchodních případů. V dané věci proto bylo třeba shromáždit podklady prokazující, zda žalobce fakticky uskutečnil deklarované množství obchodních případů, a zda měděný odpad byl dovážen ze zahraničí (Maďarska či Slovenska) nebo tuzemska. Faktickou realizaci a okolnosti daných dodávek zboží bylo skutečně třeba ověřit u tvrzených tuzemských i zahraničních obchodních partnerů žalobce a řidičů, kteří měli přepravovat dané zboží. Množství potřebných úkonů pak nepochybně mělo vliv na délku trvání řízení. Sám žalobce přitom ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že veškeré podklady pro rozhodnutí byly shromážděny teprve dne 19. 8. 2010, tedy až po podání samotné žaloby na nečinnost.

[41] Z kasační stížnosti vyplývá, že i po podání žaloby ke krajskému soudu činil stěžovatel úkony, resp. získával výsledky provedených dožádání. Jak již bylo shora uvedeno, obsah těchto důkazů je třeba nyní hodnotit jen potud, zda od nich bylo možné rozumně očekávat, že budou sloužit k uzavření vytýkací řízení, nikoliv, zda je na jejich základě možno rozhodnout o vrácení nadměrného odpočtu. Skutečnost, že protokol o výslechu svědka nebude následně osvědčen jako důkaz v daňovém řízení, sama o sobě neznamená, že správce daně úmyslně prodlužuje daňové řízení. Postačí, pokud se při jeho pořizování bylo rozumné domnívat, že přispěje k rozhodnutí ve věci.

[42] Nejvyšší správní soud se tedy nemohl ztotožnit se závěry krajského soudu, dle něhož nebylo pro posouzení věci rozhodné, zda a jakým způsobem zabezpečil dodavatel přepravu zboží k žalobci či kdo byl jeho subdodavatelem. Obdobně pak v návaznosti na výše uvedené nesdílí závěr krajského soudu, že v řízení nevyplynul důvod nezbytnosti výslechu

řidičů dodavatele. Krajský soud se ostatně nad rámec řečeného nikterak uspokojivě nevypořádal ani s tím, že stěžovatel v průběhu roku 2010 prováděl některé důkazní prostředky (výslech svědků) na návrh žalobce. Výslovně pak až na jedinou výjimku nevyslovil své závěry k účelnosti a rozumnosti provedených dožádání. Obecná formulace, dle níž krajský soud *„posuzoval účelnost jednotlivých dožádání finančního úřadu a jejich návaznost na předchozí důkazy v řízení soustředěné“*, nemůže v tomto ohledu obstát. Zdejší soud má oproti krajskému soudu za to, že některé důkazní prostředky prováděné po podání žaloby – tedy zejména výslech M. F. ze dne 21. 7. 2010, výslech J. O. ze dne 29. 7. 2010, výslechy řidičů podílejících se na faktické přepravě odpadů – pohledem uvedeného kritéria „rozumnosti a účelnosti“ obstojí. Stížní námitce tedy bylo nutno přisvědčit.

(Námitka proti výroku o náhradě nákladů řízení)

[43] Poslední stížní námitkou stěžovatel brojil proti výroku krajského soudu o náhradě nákladů řízení. Vázán usnesením rozšířeného senátu ze dne 1. 6. 2010, čj. 7 Afs 1/2007 - 64, č. 2116/2010 Sb. NSS, dle kterého je ustanovení § 104 odst. 2 s. ř. s. aplikovatelné pouze na kasační stížnosti podané výlučně proti výroku o nákladech řízení, Nejvyšší správní soud shledal tuto námitku jako přípustnou. Danou námitkou se však věcně nezabýval, neboť s ohledem na skutečnost, že kasační stížnost byla shledána důvodnou, neobstojí ani výrok krajského soudu o povinnosti stěžovatele nahradit žalobci náklady řízení o žalobě proti nečinnosti.

(Právní závěr)

[44] Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto jej zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[45] Krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.) rozhodne taktéž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 31. května 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu