

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Petra Hluštíka a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **F. F.**, zastoupený Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě ze dne 9. 11. 2014, na ochranu proti nečinnosti žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2015, č. j. 29 A 90/2014 – 48,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobci **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce brojil žalobou u Krajského soudu v Brně proti nečinnosti žalovaného (dále též „stěžovatel“) ve věci přiznání k DPH za zdaňovací období III. a IV. čtvrtletí 2013 a domáhal se vydání a zaslání stejnopisu platebního výměru vystaveného na tuto daň. Žalobu odůvodnil tím, že k jeho žádosti o zaslání stejnopisu platebního výměru na DPH za III. a IV. čtvrtletí 2013 mu stěžovatel sdělil, že podaná daňová přiznání se stala neúčinnými, neboť žalobce byl v těchto přiznáních uveden jako plátce DPH, avšak správce daně zjistil, že k 31. 12. 2012 byla jeho registrace k DPH zrušena. O takovém rozhodnutí však žalobce nevěděl a žádost o zrušení registrace sám nepodal. Podpisy na listinách, které mají dokládat

zrušení registrace DPH, patří J. F., bratru žalobce; tuto skutečnost dokládají také ve správním řízení provedené výslechy svědků a svědčí o tom též znalecký posudek ze dne 9. 5. 2014. Žalobce podal podnět na ochranu proti nečinnosti žalovaného dne 31. 8. 2014, ten však byl nadřízeným orgánem přípisem ze dne 1. 10. 2014 odložen; nadřízený orgán se ztotožnil s postupem správce daně dle § 74 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Dle žalobce však podle tohoto ustanovení nebylo možno postupovat, neboť žalobce na výzvy žalovaného k odstranění vad podání reagoval dostatečně.

[2] Krajský soud v Brně napadeným rozsudkem žalobě vyhověl a určil stěžovateli povinnost vydat rozhodnutí ve věci žalobcových přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí 2013 ze dne 29. 10. 2013 a za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2013 ze dne 31. 1. 2014 ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku. Uzavřel, že postup stěžovatele, který žalobce vyzýval dle § 74 daňového řádu k odstranění vad podání, je technicistní a formalistický a zejména nezákonný. Podaná daňová přiznání měla z formálního hlediska nepochybně veškeré náležitosti. Jestliže daňový subjekt na základě výzvy správce daně vyjádřil nesouhlas ohledně otázky svého plátcovství, nebylo možno shledat daňová přiznání jako neúčinná. Problematika plátcovství žalobce byla v podstatě otázkou předběžnou dle § 99 daňového řádu a správce daně se jí měl dostatečně zabývat. Jestliže totiž v nalézacím řízení vyvstane otázka daňového statusu daňového subjektu, je nutno jí věnovat náležitou pozornost.

II. Kasační stížnost

[3] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a z důvodu nepřezkoumatelnosti. Z rozsudku krajského soudu mimo jiné neplyne, na základě jakých skutečností shledal argumentaci a postup správce daně v této věci lichými. Nelze se ztotožnit s posouzením krajského soudu spočívajícím v tom, že podání daňového subjektu bylo formálně bezvadné a že správce daně vyzval daňový subjekt k odstranění shledaných obsahových vad. V daném případě se jednalo o otázku statusu plátcovství k dani z přidané hodnoty, neboť žalobce v podání sebe označil za plátce, kdežto správce daně vycházel z pravomocného rozhodnutí o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty. Stěžovatel neměl postaveno najisto, v jaké pozici se podatel nacházel v kontextu zákona o dani z přidané hodnoty. Posouzení této otázky bylo nezbytné pro právní jistotu správce daně a daňového subjektu, jakož i dalších osob. V případě, že má podání vady, nemá správce daně oprávnění je zhojit vlastním úsudkem. Při pochybnostech o skutečné vůli podatele má pro tyto případy zakotven právě institut odstranění vad podání. Správce daně v rámci vstřícnosti a v souladu se zásadou spolupráce daňovému subjektu poskytl přiměřenou nápomoc při odstraňování vad podání, např. tím, že se jej dotázal, zda má podání žalobce brát jako žádost o obnovu řízení. Dle názoru stěžovatele se nelze ztotožnit s posouzením krajského soudu o nezákonnosti aplikace § 74 odst. 3 daňového řádu. Tvrzení daňového subjektu o tom, že je plátcem daně z přidané hodnoty, bez toho aniž by to jakkoli prokázal správci daně, nedosahuje takové kvalitativní úrovně, aby jej správce daně mohl shledat dostatečným k odstranění vad daného podání. Správce daně v daném případě neměl pochybnosti o postavení daňového subjektu jako plátce, resp. neplátce DPH

a postupoval v mezích zákona. Nesouhlasí s názorem krajského soudu, že problematika plátcovství byla v podstatě předběžnou otázkou dle § 99 daňového řádu. Daňový subjekt podal návrh na obnovu řízení; v obnoveném řízení bylo zrušeno rozhodnutí o zrušení registrace žalobce k dani z přidané hodnoty.

[4] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[5] Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a je přípustná; za stěžovatele jedná zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž důvody uplatněné stěžovatelem soud podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť se jedná o natolik závažnou vadu, že je třeba se jí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal. Aby bylo možno posoudit rozhodnutí soudu jako přezkoumatelné, je třeba, aby se především jednalo o rozhodnutí srozumitelné, s uvedením dostatečných důvodů, o které se opírá jeho výrok. O nepřezkoumatelné rozhodnutí se jedná především tehdy, jestliže soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomněl vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58 a další). Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze pak považovat zejména ta rozhodnutí, která a) postrádají základní zákonné náležitosti, b) z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, c) která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), d) jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, e) která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud neshledal existenci žádného z uvedených důvodů nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Namítal-li stěžovatel, že z rozsudku neplyne, na základě jakých skutečností krajský soud shledal argumentaci a postup správce daně v této věci lichými, není tato námitka důvodná. Krajský soud se v napadeném rozsudku podrobně vypořádal se všemi podstatnými skutečnostmi a své závěry logicky zdůvodnil.

[8] K námitce nezákonnosti spočívající v nesprávném právním posouzení věci krajským soudem má Nejvyšší správní soud, ve shodě se závěry krajského soudu formulovanými v bodě [31] napadeného rozsudku, za to, že správce daně primárně postupoval v souladu s daňovým řádem, pokud žalobce upozornil, postupem dle § 74 odst. 1 daňového řádu, na obsahový rozpor mezi údaji v podaných daňových přiznáních a registračními údaji evidovanými ohledně žalobce správcem daně. Nicméně, za situace, kdy z reakce žalobce na

výzvu správce daně byly zcela zjevné pochybnosti o statusu daňového subjektu ve vztahu k plátcovství daně z přidané hodnoty, bylo na správci daně, aby učinil kroky k odstranění těchto pochybností. Lze souhlasit se závěry krajského soudu v tom, že otázka plátcovství byla ve věci otázkou předběžnou ve smyslu § 99 daňového řádu. K závěru o neúčinnosti daňových přiznání žalobce nebylo možno dojít bez dalšího, tedy bez vyřešení otázky statusu daňového subjektu. Nebyl tudíž správný postup správce daně, který při vědomosti pochybností o statusu plátcovství žalobce vyhodnotil jeho daňové přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období jako neúčinné. Je však třeba mít na zřeteli, že i přes tento chybný postup byla u téhož správce daně v jiném řízení, a to v řízení o návrhu žalobce na povolení obnovy řízení, řešena otázka statusu plátcovství daňového subjektu a že správce daně nemohl až do vyřešení této předběžné otázky vyhovět požadavku žalobce. Pokud byla objektivním, byť správcem daně neprezentovaným důvodem jeho nekonání v daném řízení skutečnost, že v jiném řízení u téhož správce daně je řešena předběžná otázka, nejednalo se o nečinnost, na kterou by bylo možno reagovat prostředky ochrany před nečinností.

[9] Lze souhlasit se stěžovatelem, že daňový řád poskytuje správci daně v obdobných případech omezené možnosti, nicméně je nutné vždy činnost správce daně směřovat ke splnění cílů zakotvených v § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy ke správnému zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, a to při respektování všech zásad daňového řízení. Nejvyšší správní soud s ohledem na specifika dané věci nepovažuje postup správce daně, kterým dospěl k závěru o neúčinnosti daňového přiznání žalobce, za technicistní či formalistický; lze jej však v dané věci označit za nepřípadný a neúčelný.

[10] Krajský soud nesprávně dovodil, že žalovaný byl nečinný již v důsledku nesprávného postupu spočívajícího v závěru o neúčinnosti daňového přiznání. Ve svých úvahách navíc zcela pominul, že ke dni jeho rozhodnutí již byla otázka statusu daňového subjektu vyřešena. Stěžovatel totiž vydal dne 26. 11. 2014 rozhodnutí č. j. 4105272/14/3002-00510-711450, jímž zrušil rozhodnutí Finančního úřadu Brno-venkov ze dne 6. 11. 2012, kterým byla zrušena registrace žalobce coby plátce DPH. Tato skutečnost je však zcela zásadní pro posouzení důvodnosti žaloby, potažmo kasační stížnosti. V řízení o ochraně proti nečinnosti žalovaného se totiž uplatní zásada zakotvená v § 81 odst. 1 s. ř. s., podle které soud rozhoduje na základě skutkového stavu ke dni svého rozhodnutí. To platí i pro rozhodování Nejvyššího správního soudu v řízení o kasační stížnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 1 Ans 8/2007 - 49). Nejvyšší správní soud se tedy zabýval tím, zda ke dni rozhodnutí o kasační stížnosti lze dospět k závěru o nečinnosti stěžovatele a zda je ve výsledku návrh žalobce důvodný.

[11] Z § 38 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, jestliže a) marně uplynula zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon, nebo b) neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá, nebo c) nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí. Je nepochybné, že správce daně si v okamžiku vyřešení předběžné otázky musel být vědom požadavku žalobce na vydání platebního výměru za předmětné zdaňovací období. Bylo tedy na správci daně, aby po vyřešení předběžné otázky statusu daňového subjektu postupoval bez průtahů v řízení

o daňovém přiznání žalobce; měl uvážit, zda má shromážděny potřebné podklady pro vydání platebního výměru a v tom případě jej bez zbytečného odkladu ve smyslu § 139 a § 140 daňového řádu vydat a následně též zaslat žalobci, nebo při splnění zákonných podmínek v obvyklé lhůtě činit kroky dle § 89 a§ 90 daňového řádu k odstranění pochybností o daňové povinnosti žalobce.

[12] Při výkladu pojmu postupu bez zbytečného odkladu, resp. obvyklé lhůty, je nutno v dané věci odlišit jednotlivá daňová přiznání za předmětná zdaňovací období. Žalobce totiž za III. čtvrtletí roku 2013 uplatnil nárok na daňový odpočet ve výši 499 Kč. Oproti tomu za období IV. čtvrtletí roku 2013 nárok na daňový odpočet neuplatnil; v tomto období přiznal daňovou povinnost ve výši 6.300 Kč.

[13] Při posouzení lhůty pro správce daně k posouzení nároku na nadměrný odpočet za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2013 lze vycházet ze závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34. Soud dovodil, že za lhůtu, která dává správci daně přiměřený prostor k základnímu prověření uplatněného nároku na nadměrný odpočet, je třeba považovat dobu tří měsíců počínaje uplynutím zdaňovacího období, za které je nárok na nadměrný odpočet uplatňován. Za skutkového stavu posuzované věci je s ohledem na shora uvedené závěry nutné za počátek běhu této lhůty považovat den rozhodnutí o zrušení rozhodnutí správce daně o zrušení registrace žalobce coby plátce DPH, tedy 26. 11. 2014. Ve vztahu k daňovému přiznání za III. čtvrtletí roku 2013 lze tedy shrnout, že ke dni rozhodnutí krajského soudu (29. 1. 2015) nebyl správce daně nečinný. Jeho nečinnost lze dovodit až od 27. 2. 2015. Nejvyššímu správnímu soudu přitom není známo, že by od tohoto data učinil správce daně jakékoli kroky vedoucí k vydání rozhodnutí – platebního výměru. O tom svědčí mj. argumentace samotného stěžovatele uplatněná v kasační stížnosti.

[14] Ve vztahu k daňovému přiznání za IV. čtvrtletí roku 2013, kde nadměrný odpočet uplatněn žalobcem nebyl, je namístě při výkladu pojmu postupu správce daně bez zbytečného odkladu jednak zohlednit specifické skutkové okolnosti věci, jednak také přihlédnout k procesním pravidlům stanoveným daňovým řádem. Při zhodnocení všech těchto okolností lze dospět k závěru, že správce daně měl při vědomosti žalobcova požadavku na vydání platebních výměrů postupovat s co největším urychlením, tedy v řádu dnů, maximálně týdnů. Z obsahu spisu však bezpochyby vyplývá, že správce daně žádné kroky k vedoucí k vydání rozhodnutí nečinil. V této souvislosti lze tedy hovořit o nečinnosti žalovaného již ke dni vydání rozsudku krajského soudu.

[15] Nejvyšší správní soud má za to, že při posuzování věci je namístě považovat za splněnou též podmínku bezúspěšného vyčerpání prostředků na ochranu proti nečinnosti dle § 79 odst. 1 s. ř. s.; na tom nic nemění skutečnost, že v době podání podnětu na ochranu proti nečinnosti žalobcem nebylo možno s ohledem na závěry vyslovené v tomto rozsudku hovořit o nečinnosti stěžovatele.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] S odkazem na argumentaci uvedenou shora v bodu [10] posuzuje Nejvyšší správní soud nečinnost žalovaného ke dni vydání tohoto rozhodnutí. Z vyslovených závěrů

jednoznačně vyplývá, že k tomuto okamžiku je žalovaný nečinný. Rozsudek krajského soudu je tedy ve výsledku věcně správný. Kasační stížnost proto není důvodná a soud ji dle § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítl.

[17] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení úspěšný a nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobci, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení, jak vyplývá z obsahu spisu, nevznikly.

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

V Brně dne 30. září 2015

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu