



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Milana Taubera a JUDr. Jan Ryby v právní věci žalobce: **SALMON SERVICES LIMITED**, se sídlem Ascot House 2, Woodberry Grove, London, N12 OFB, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, zastoupen Ing. Danielem Kábou, Ph.D., daňovým poradcem, se sídlem Makovského náměstí 2, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

**I.
Předcházející řízení**

Žalovaný dne 23. 7. 2014 zahájil u žalobce daňovou kontrolu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2013 (protokol ze dne 23. 7. 2014, č. j. 4683539/14/2006-05404-102464) a únor 2014 (protokol ze dne 23. 7. 2014, č. j. 4683975/14/2006-05404-102464) a dne 25. 2. 2015 za zdaňovací období květen 2014 (protokol ze dne 25. 2. 2015, č. j. 1249055/15/2001-62562-109399) a červen 2014 (protokol ze dne 25. 2. 2015, č. j. 1249550/15/2001-62562-109399).

Podnětem ze dne 22. 9. 2015 se žalobce domáhal u Odvolacího finančního ředitelství ochrany proti nečinnosti žalovaného, kterou spatřoval v tom, že žalovaný

nevydal rozhodnutí ve věci nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za období listopad 2013, únor 2014, květen 2014 a červen 2014.

Odvolací finanční ředitelství vyrozuměním ze dne 20. 10. 2015, č. j. 35512/15/5300-22441-711514, dle § 38 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, odložilo uvedený podnět. Ředitelství posoudilo tvrzenou nečinnost žalovaného dle § 38 odst. 1 a 2 daňového řádu na pozadí zjištěného skutkového stavu a shledalo, že námitky žalobce nebyly důvodné.

II.

Obsah žaloby a související vyjádření

Žalobou podanou dne 10. 11. 2015 se žalobce domáhá ochrany proti nečinnosti žalovaného. Žalobce se domnívá, že důvody Odvolacího finančního ředitelství pro odložení podnětu jsou zcela v rozporu s obsahem daňového řádu a že uvedené vyrozumění je protiprávní. Žalobce uvádí, že jeho podání na ochranu proti nečinnosti správce daně bylo učiněno pouze z důvodů uvedených v § 38 odst. 2 daňového řádu, přičemž ve svém podání poukazoval na skutečnosti, které mu zakládaly právo na podání podnětu na ochranu před nečinností žalovaného. Poslední dva úkony žalovaný provedl až několik dní poté, co podnět na ochranu před nečinností žalobce doručil Odvolacímu finančnímu ředitelství, a žalobce považuje tyto úkony za nadbytečné, neúčelné a obstrukční ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 7 Ans 2/2009-38, č. 2527/2012 Sb. NSS.

Žalobce namítá, že Odvolací finanční ředitelství svým vyjádřením nevzalo v úvahu § 38 odst. 2 daňového řádu. Jakákoli jiná podání vůči třetím subjektům nezakládají právo Odvolacího finančního ředitelství na odložení podnětu na nečinnost správce daně. Z posledních úkonů provedených žalovaným není ani zřejmé, zda se skutečně jedná o úkony vedoucí ke shromáždění podkladů potřebných pro vydání rozhodnutí dle § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Žalobce je přesvědčen, že tyto úkony mohl žalovaný učinit kdykoli v průběhu předchozího řízení – v průběhu postupů k odstranění pochybností nebo v průběhu daňových kontrol, které byly zahájeny dne 23. 7. 2014 a 25. 2. 2015.

Žalobce nesouhlasí se závěry Odvolacího finančního ředitelství a cítí se jimi poškozen na svých zákonných právech, které vyplývají z § 38 daňového řádu; stanovisko pak považuje za porušení svých procesních práv. Jelikož žalobce vyčerpal všechny prostředky na ochranu proti nečinnosti žalovaného a nečinnost žalovaného trvá, podal tuto žalobu. Žalobce proto navrhuje, aby zdejší soud uložil žalovanému vydat rozhodnutí ve věci daňových kontrol DPH za období 11/2013, 02/2014, 05/2014, a to ve lhůtě 30 dnů od vydání rozsudku.

Ve vyjádření ze dne 11. 1. 2016, č. j. 75204/16/2000-11450-106794, žalovaný předně rekapituluje průběh celého daňového řízení a jednotlivé úkony, které ve věci provedl. Vzhledem k objemu získaných důkazních prostředků se pak domnívá, že od soustředění posledního materiálu do zpracování tohoto vyjádření se jednalo o minimální časový prostor, v němž žalovaný nepostupoval v rozporu s § 38 daňového řádu.

Žalovaný dále opakuje, že důvodem pro ochranu před nečinností dle § 38 odst. 1 písm. a) daňového řádu je situace, kdy marně uplynula zákonem stanovená lhůta, v níž měl žalovaný úkon provést. Jelikož daňové kontroly byly zahájeny dne 23. 7. 2014 a 25. 2. 2015, zákonná lhůta ve smyslu stanovení daně, které je tříletá, dosud neuplynula. Co se týče nečinnosti dle § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu, od nabytí účinnosti daňového řádu nebyl vydán žádný pokyn, který by stanovil lhůty pro ukončení daňové kontroly. V kontextu § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu žalovaný sice soustředil důkazní materiál, ale ten vyhodnocuje a bezodkladně přistoupí k sepsání zprávy o daňových kontrolách.

Žalovaný uvádí, že § 38 odst. 2 daňového řádu se uplatňuje podle systematiky předpisu subsidiárně, a proto Odvolací finanční ředitelství nepostupovalo nesprávně, pokud se vyjádřilo k důvodům ochrany před nečinností i dle § 38 odst. 1 daňového řádu. Lhůtu v uvedeném ustanovení nelze chápat jako obecnou lhůtu pro trvání řízení. Je třeba rozlišovat, v jaké fázi se nachází daňové řízení a zda žalovaný koná kroky vedoucí k vyměření daňových povinností. Přitom bylo zjištěno, že žalovaný v průběhu předmětných kontrol činil kroky, které povedou k vydání rozhodnutí. Žalovaný má podezření, že žalobce jako *trader* je součástí řetězce karuselových podvodů, kterého se účastní plátce s rozličnou místní příslušností, a proto je nutné dosud obdržené informace vyhodnotit. Žalovaný žalobci toliko přisvědčil, že v důsledku postupování spisu v rámci územních pracovišť došlo k určitým prodlevám v rámci kontrolní činnosti žalovaného.

Žalovaný má na rozdíl od žalobce za to, že nebyly naplněny žádné důvody pro poskytnutí ochrany před nečinností. Jelikož žalovaný v několika předchozích dnech soustředil důkazní materiál a následně vydá bezodkladně po prostudování důkazního materiálu rozhodnutí, nelze na jeho činnost pohlížet jako na nečinnost dle § 38 odst. 2 daňového řádu. Není tak ani podstatné, zda žalovaný učinil za poslední 3 měsíce úkon vůči žalobci – žalovaný se nachází ve fázi vyhodnocování obdržených důkazů. Současně žalovaný uvádí, že mu nepřísluší hodnotit vyjádření Odvolacího finančního ředitelství. Žalovaný proto soudu navrhuje, aby žalobu zamítl a nepřiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení.

V replice ze dne 19. 1. 2016 žalobce uvádí, že daňové subjekty nejsou příslušnými správci daně informovány žádným způsobem o tom, zda již došlo ke shromáždění podkladů potřebných pro vydání rozhodnutí ve smyslu § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Pro žalobce je proto velmi obtížné posuzovat, zda správce daně již shromáždil potřebné podklady či nikoli.

Žalobce se seznámil s postupem správce daně nahlédnutím do spisu dne 1. 7. 2015, při němž zjistil, že žalovaný před nahlášením neprováděl žádné úkony směřující ke shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí. Poslední shromážděný materiál od Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 6, žalovaný přijal dne 3. 4. 2015. Žalobce tak nabytí dojmu, že žalovaný nevydal rozhodnutí ve smyslu § 38 odst. 1 písm. d) daňového řádu [myšlen byl patrně § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu, pozn. soudu] bezodkladně poté, co došlo ke shromáždění potřebných podkladů, protože ke dni nahlášení do spisu uplynuly od termínu shromáždění posledních podkladů 3 měsíce,

což žalobce nepovažuje za *bezodkladné*. Navíc *bezodkladnost* vztahuje daňový řád ke shromažďování podkladů, nikoli k jejich vyhodnocování.

Od doby nahlížení do spisu dne 1. 7. 2015 do dne podání druhého podnětu na ochranu před nečinností dne 22. 9. 2015 navíc uplynuly téměř 3 další měsíce; teprve po tomto úkonu přistoupil žalovaný dne 1. 10. 2015 k vydání dalších výzev a dožádání. Žalobce má za to, že impulsem těchto úkonů byl jeho podnět. Žalovaný se pak pokusil odvrátit možné další právní úkony žalobce k dosažení svého práva na vydání rozhodnutí bezprostředně po shromáždění potřebných údajů.

Závěrem žalobce opakuje svůj názor ohledně nadbytečnosti posledních úkonů žalovaného a dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 9 Aps 5/2010-81, č. 2261/2011 Sb. NSS, podle nějž je možné za nečinnost správce daně považovat i provádění úkonů, které jsou uskutečňovány s cílem oddálit moment vydání meritorního rozhodnutí. K tomu dodává, že ke dni zpracování repliky nebyla příslušná rozhodnutí ve věci vydána, přestože od doručení posledních podkladů dne 9. 12. 2015 uplynul více než měsíc.

III.

Posouzení žaloby

Soud o věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť žádný z účastníků ve stanovené lhůtě nevyjádřil, že s takovým projednáním věci nesouhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Městský soud v Praze nejprve přezkoumal podmínky pro řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu a shledal, že žaloba byla podána včas [§ 80 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Zároveň žalobce bezvysledně vyčerpal prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti (§ 79 odst. 1 s. ř. s.), když Odvolací finanční ředitelství vyrozuměním ze dne 20. 10. 2015, č. j. 35512/15/5300-22441-711514, odložilo jako nedůvodný žalobcův podnět ze dne 22. 9. 2015 ve věci nečinnosti žalovaného.

Soud přezkoumal tvrzenou nečinnost žalovaného a vycházel přitom ze zjištěného skutkového stavu, který tu byl v době ke dni tohoto rozhodnutí (§ 81 odst. 1 zákona s. ř. s.).

Žaloba není důvodná.

Předmětem sporu je posouzení, zda se žalovaný dopustil ve věci daňových kontrol ohledně daně z přidané hodnoty za období listopad 2013 a únor, květen a červen 2014 nečinnosti.

Soud při rozhodování o předešlé otázce vycházel z konstantní judikatury správních soudů. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 31. 8. 2008, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS (všechna rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), konstatoval za účinnosti předchozí právní úpravy

správy daní, že „[d]aňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím. Případný dodatečný platební výměr, jímž by správce daně na základě výsledků daňové kontroly doměřil daň, již není součástí daňové kontroly. Pokud dodatečný platební výměr následuje, tak je to až po skončení daňové kontroly a přirozeně pouze tehdy, jsou-li výsledkem kontrolních zjištění skutečnosti odůvodňující dodatečné stanovení daně“. V rámci poměrně rozsáhlé argumentace pak dospěl k závěru, že nezákonná daňová kontrola porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů, pročez musí být daňovému subjektu zajištěna soudní ochrana nejen proti nezákonným platebním výměrům, ale také proti nezákonným daňovým kontrolám. S ohledem na povahu daňové kontroly pak shledal, že „[...] zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s.“

Z citovaného usnesení rozšířeného senátu vycházel Nejvyšší správní soud i v jednom z nejnovějších rozsudků ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29, č. 3199/2015 Sb. NSS, v němž se zabýval vztahem nečinnostní žaloby (§ 79 a násl. s. ř. s.) a zásahové žaloby (§ 82 a násl. s. ř. s.), pokud se daňový subjekt chce bránit proti nečinnosti či průtahům správce daně při provádění daňové kontroly zahájené v návaznosti na postup k odstranění pochybností. Předně odkázal na konstantní judikaturu správních soudů, podle níž „[...] pokud je možno ukončit řízení pouze vydáním autoritativního rozhodnutí, pak je právním prostředkem uplatnitelným proti nečinnosti správního orgánu nečinnostní žaloba“. Dále se zabýval povahou institutu daňové kontroly a dospěl k závěru, že „[...] bezprostředním výsledkem daňové kontroly není rozhodnutí o stanovení (vyměření) daně, ale zpráva o daňové kontrole, na jejímž základě teprve může být takové rozhodnutí vydáno. Nejvyšší správní soud se proto nemůže ztotožnit s názorem krajského soudu, který tvrdí, že výsledkem daňové kontroly probíhající před vyměření daně je vždy vydání platebního výměru. Je nepochybné, že platební výměr správce daně vydá, nicméně se nejedná o rozhodnutí, kterým se ukončuje daňová kontrola. Výsledkem daňové kontroly je zpráva o daňové kontrole, která musí být projednána a podepsána, aby byla daňová kontrola řádně ukončena. Bez ní není možné rozhodnutí v daňovém řízení na základě daňové kontroly vydat. Zpráva o daňové kontrole při tom není rozhodnutím ani osvědčením dle § 79 s. ř. s. (k tomu usnesení rozšířeného senátu v již zmiňované věci sp. zn. 2 Afs 144/2004). Jde o důkazní prostředek, který napomáhá správci daně ke správnému stanovení daně. Podání nečinnostní žaloby však připadá v úvahu, pouze je-li zákonem předpokládaným ukončením probíhajícího postupu vydání rozhodnutí či osvědčení. V daném případě tomu tak není. Naproti tomu vydání platebních výměrů je možno v rámci nečinnostní žaloby požadovat. To ale až poté, co byla projednána a podepsána zpráva o daňové kontrole, tedy jsou-li splněny všechny podmínky, které pro vydání tohoto typu rozhodnutí být splněny musí, a nečinnost správce daně spočívá právě v nevydání rozhodnutí. V situaci, kdy by soud nařídil správci daně rozhodnout ve věci, aniž by byla projednána a podepsána zpráva o daňové kontrole, připravil by daňový subjekt o práva, která mu zákon v souvislosti s ukončením daňové kontroly přiznává (tedy zejména možnost vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění)“.

Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku také shledal, že závěry usnesení rozšířeného senátu č. 735/2006 Sb. NSS jsou plně aplikovatelné i na daňovou kontrolu vedenou podle daňového řádu. Závěrem vyslovil, že jelikož „[...] daňová kontrola nekončí vydáním rozhodnutí nebo osvědčení, ale projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, na jejímž základě může být vydáno rozhodnutí, není obranou proti nezákonně vedené kontrole

žaloba dle § 79 a násl. s. ř. s., ale je jí žaloba zásahová podle § 82 a násl. s. ř. s. Platí při tom, že zásahová žaloba může směřovat jak proti zahájení daňové kontroly (například z důvodu pochybení správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly), tak proti jejímu vedení (zde nezákonnost může spočívat například právě v neodůvodněných průtazích).“

V nyní posuzovaném případě se žalobce domáhá v řízení o výše uvedených daňových kontrolách žalobou podanou dne 10. 11. 2015 u zdejšího soudu ochrany proti nečinnosti správního orgánu. Požaduje, aby soud žalovanému uložil vydání rozhodnutí v těchto daňových kontrolách do 30 dnů od vydání rozsudku. Jeho žaloba obsahuje nadpis: „Věc: Žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu“, v textu žaloby je výslovný odkaz na právní úpravu nečinnostní žaloby: „V souladu s ustanovením § 79 a dalších zákona č. 150/2002 Sb. – soudní řád správní, podáváme tímto žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu“, a žalobní návrh odpovídá petitu nečinnostní žaloby dle § 81 odst. 2 s. ř. s. Soud z uvedených skutečností bez pochybností dovodil, že žalobce podal nečinnostní žalobu mířící na řízení o daňové kontrole, jejímž výstupem je ale toliko zpráva o daňové, která rozhodnutím není. Ve smyslu výše citované judikatury tak žalobce zvolil nesprávný žalobní typ, kterým není možné se domoci přezkumu tvrzené nečinnosti žalovaného.

Ohledně významu rozlišování žalobních typů zdejší soud odkazuje opětovně na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 3199/2015 Sb. NSS, kde je vysloveno, že „[n]ení pravdou, že oba žalobní typy – žaloba zásahová a žaloba nečinnostní - vedou ke stejnému výsledku. Žalobou nečinnostní se daňový subjekt může domáhat, aby správce daně ukončil svou nečinnost spočívající v nevydání rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení, což je podstata nečinnostní žaloby. Pokud v rámci daňové kontroly nedochází k vydání rozhodnutí ve věci samé ani osvědčení, jak je argumentováno výše, není možné se vydání rozhodnutí či osvědčení domáhat, a nečinnostní žaloba by byla odsouzena k neúspěchu. Naopak zásahovou žalobou je možno se domáhat, aby správce daně například pokračoval v daňové kontrole, či daňovou kontrolu ukončil. Nelze tedy říci, že by nebylo podstatné, jaký typ žaloby žalobce zvolí a oba posuzované typy by byly vzájemně zaměnitelné. V této souvislosti zdejší soud připomíná svoji dřívější judikaturu, podle které [ž]aloba proti nečinnosti podle § 79 s. ř. s. a žaloba na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 s. ř. s. jsou dva zcela odlišné typy žalob ve správním soudnictví, které nelze zaměňovat ani směřovat (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7Aps 2/2009-197)“. Jelikož se jedná o konstantní judikaturu správních soudů, žalobce si měl být vědom rozdílnosti žalobních typů a zvolit tomu odpovídající prostředek soudní ochrany.

Zároveň zdejší soud odkazuje na zásadu dispozitivnosti českého správního soudnictví, která „[...] nedává soudu prostor pro překvalifikování žalobního petitu v případě, že žalobce nepoužije správný typ žaloby (k tomu blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2013, č. j. 1 Ans 21/2012-42). K tomuto závěru přispívá i fakt, že řízení před správními soudy je ovládáno zásadou dispoziční, která se s výjimkami (stanovené vady zkoumá soud bez návrhu) vždy uplatní. Z judikatury zdejšího soudu je zřejmé, že žalobce obsahem svého návrhu (žalobními body) určuje rozsah soudního přezkumu, tedy meze, v nichž se krajský soud při přezkumu rozhodnutí správního orgánu pohybuje a které nemůže překročit (srov. například rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63). Pouze pokud tyto žalobní body, nebo i žalobní petit, jsou nepřesné, neurčité nebo

nesrozumitelné, nastupuje povinnost soudu vyzvat žalobce k odstranění vad podání“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 3199/2015 Sb. NSS). Žalobcovo podání bylo bezvadné a žalobce v něm vyjádřil výslovně vůli své podání projednat v režimu žaloby nečinnosti. Na místě proto nebyl postup pro odstranění vad podání či konverzi žalobního typu, a proto soud respektoval žalobcem zvolený procesní režim.

Jelikož procesní úprava neumožňuje, aby se žalobce v řízení o daňové kontrole domohl nečinností žalobou vydání rozhodnutí, stává se zbytným, aby se soud zabýval věcnými námitkami týkajícími se tvrzené nečinnosti.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 81 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

P o u č e n í: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 27. dubna 2016

JUDr. Ludmila Sandnerová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.