



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **MPM Invest, s.r.o.**, se sídlem v Srchu, Krátká 262, zast. společností UNTAX, s.r.o., se sídlem v Praze 10, U Továren 256/14, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj**, se sídlem v Pardubicích, Boženy Němcové 2625, jako nástupce Finančního úřadu v Pardubicích, v řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti, t a k t o :

I. **Žaloba se 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 :

Včas podanou žalobou na ochranu proti nečinnosti se žalobkyně domáhala vydání rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2011, a to na základě podaného daňového přiznání k této dani.

V žalobě uvedla, že Finanční úřad v Pardubicích (dále jen „žalovaný“) je nečinný již od 10. 8. 2011, neboť právě k tomuto datu již byly shromážděny veškeré podklady pro vydání rozhodnutí ve věci samé. Podstatou posuzované věci je přitom

to, zda žalobkyni vznikl nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění od společnosti AVARRIO, s.r.o., ve smyslu ust. 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyně má zato, že splnila zákonem předpokládané podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně a tuto skutečnost i v daňovém řízení řádně prokázala. Splnila tedy podmínky dané ust. § 72 odst. 1 i § 73 zákona o DPH a převáděné zboží bylo prodáno odběratelům, takže podle principu věcné shody, bylo-li prodáno, muselo být i pořízeno, přičemž všechno prodané zboží bylo podrobeno dani z přidané hodnoty. Přitom pro posouzení nároku na nadměrný odpočet není vůbec rozhodné, jakým způsobem, od koho a kdy společnost AVARRIO, s.r.o., předmětné zboží pořídila a jakým způsobem ho zapsala do svých evidencí.

Žalobkyně dále konstatovala, že při ústním jednání dne 1. 9. 2011 jí žalovaný sdělil, že vyčkává na další reakci Finančního úřadu pro Prahu 5 na základě původního dožádání. Žalovaný přitom v daňovém řízení nepředložil jediný důkaz o tom, že by existovaly jakékoliv důvodné pochybnosti o tom, že právě zboží, které žalobkyně od shora jmenované společnosti pořídila, by tato společnost nevlastnila. Navíc žalovaný měl, dle žalobkyně, již před datem 1. 9. 2011 od Finančního úřadu pro Prahu 5 informace, které si na základě dožádání od něho pořídil. Společnost AVARRIO, s.r.o., navíc svému správci daně dlouhodobě neposkytuje součinnost. Žalobkyně upozornila, s odkazem na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, že není v právním státě přípustné trestat ji za neplnění povinností třetími osobami.

Dále žalobkyně navíc uvedla, že byl proveden výslech svědka M. R., který potvrdil, že společnost AVARRIO, s.r.o., zboží získala z výkupů od obyvatelstva a od svých dodavatelů, dále že dodávky zboží probíhaly tak, jak popsala žalobkyně a svědci M. C. M. S. a R. K.. Výslech svědka M. R. tak žalobkyně považovala za zbytečný, neboť neexistovaly poznatky, které by dosud shromážděné důkazní prostředky prokazující splnění veškerých podmínek pro uplatnění odpočtu daně jakkoliv zpochybňovaly. Postupy žalovaného tak označila za nesmyslné a neúčelné a z obsahové hlediska je hodnotila jako nečinnost. Odkázala přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu, rozsudek ze dne 26. 6. 2008, čj. 2 Ans 3/2007-120 a rozsudek ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005-57 a dále rozsudek ze dne 20. 8. 2009, čj. 7 Ans 2/2009-37.

Žalobkyně tak dospěla k názoru, že žalovaný nevydal rozhodnutí ve lhůtě, která je pro vydání takového rozhodnutí při správě daní obvyklá ve smyslu ust. § 38 odst. 1 písm. b/ zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný měl dle jejího názoru za povinnost ukončit postup k odstranění pochybností ve lhůtě stanovené platným pokynem D-144, tedy ve lhůtě 3 měsíců ode dne, kdy daňový subjekt plně vyhoví správci daně, tj. předloží veškeré vyžadované podklady a poskytne potřebná vysvětlení. Přitom není rozhodné, že zmiňovaný pokyn byl zrušen pokynem D-345 ze dne 29. 11. 2010. Lhůta daná zaužívanou správní praxí pro ukončení daňové kontroly podle ust. § 85 a násl. daňového řádu marně uplynula po třech měsících ode dne, kdy žalobkyně plně vyhověla požadavku k předložení dokladů, vztahujících se ke zdaňovacímu období

duben 2011, uvedenému v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 7. 6. 2011, kdy žalobkyně veškeré doklady správci daně předložila dne 9. 6. 2011, tedy dnem 9. 9. 2011. V posuzované věci není rozhodné, že žalovaný vede s žalobkyní daňovou kontrolu namísto postupu k odstranění pochybností, neboť důsledky samotného řízení jsou zcela shodné – žalobkyni je zadržen nadměrný odpočet. Proto je na posuzovaný případ nutné analogicky aplikovat pravidla pro zaužívanou správní praxi ohledně lhůt pro skončení vytýkáčích řízení, resp. postup k odstranění pochybností. Nadto doplnění dožádání ze dne 13. 6. 2011 je, s ohledem na prokázané skutečnosti v řízení, krokem neúčelným, a jako takový není způsobilý přerušit běh lhůty pro uzavření řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005-57). Dle žalobkyně je žalovaný povinen následovat vlastní správní praxi, jak ostatně vyplývá i z rozsudku Nejvyššího právního soudu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132. I z toho dovozovala žalobkyně nečinnost žalovaného. Navíc žalovaný nedůvodně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu, když dle jejího názoru měl pouze zahájit ve smyslu judikátu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 27. 7. 2010, čj. 5 Afs 92/2008-147) postup k odstranění pochybností dle ust. § 89 daňového řádu. Upozornila, že žalovanému poskytovala a poskytuje plnou součinnost. Žalobkyně na závěr upozornila, že nezákonně zadržované finanční prostředky ji zcela diskvalifikují z další obchodní činnosti a vzniká jí tak škoda. Cítila se poškozena i postupem Finančního ředitelství v Hradci Králové, které její podnět na ochranu před nečinností ze dne 29. 9. 2011 vyřídilo až 7. 11. 2011, tedy po uplynutí zákonné lhůty.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že se skutkově jedná o situaci, kdy je žalobkyně zapojena do řetězce firem, které se podílejí na podvodu na dani z přidané hodnoty, tedy na protiprávním jednání, kdy jeden u účastníků řetězce neodvede do státního rozpočtu vybranou daň a další ji odečte a to za účelem zvýhodnění, které je v rozporu se zákonem o DPH a šestou směrnicí Rady EU, neboť obchodní operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. S ohledem na judikaturu Evropského soudního dvora i judikaturu Nejvyššího správního soudu potom platí, že pouze v případě, kdy účastník takového řetězce prokáže, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný důvod domnívat se, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani, tedy že byl do řetězce zapojen zcela náhodně a všechny objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že zboží od deklarovaného dodavatele fakticky přijal, mohl by mu být nárok na odpočet uznán. Z toho žalovaný dovodil, že otázka posouzení nároku na odpočet daně nespočívá pouze v tom, zda žalobkyně splnila formální náležitosti požadované zákonem o DPH a není ani příhodná argumentace žalobkyně, že nemůže být rozhodné, od koho a kdy společnost AVARRIO, s.r.o., předmětné zboží pořídila.

Žalovaný konstatoval, že prokazování nároku na odpočet daně není toliko otázkou dokladovou, neboť je třeba zkoumat i otázku souladu dokladů s faktickým stavem. Žalovaný tak vede rozsáhlé dokazování, které je z časového a odborného hlediska velice náročné. Vedle bezprostředního dodavatele žalobkyně, společnosti AVARRIO, s.r.o., se v řetězci totiž vyskytují firmy jako Iridos, s.r.o., PLATERS, s.r.o., apod., které se podílejí na obchodování se zlatem, často jsou nekontaktní, vystupují v nich shodné případně spřízněné osoby nebo osoby, které vystupují jako tzv. „bílí koně“, kdy z jejich výpovědí vyplývá, že pouze podepisují listiny, které jsou jim

předloženy, případně se společníky a jednatelem stávají zahraniční osoby, které nelze dohledat. Nemůže tak obstát tvrzení žalobkyně, že další úkony žalovaného, které mají zmapovat celou situaci v řetězci, jsou úkony nesmyslné, nadbytečné a neúčelné. Naopak jsou vzhledem k uvedenému nezbytné. Není rovněž pravdou, že by žalovaný v loňském roce disponoval potřebnými podklady, na základě nichž by mohl rozhodnout o daňové povinnosti žalobkyně. Naopak, žalovaný i nadále aktivně vede příslušná daňová řízení, např. dne 14. 3. 2012 provedl šetření u společnosti Carl Shaefer, s.r.o., dne 2. 3. 2012 vydal výzvy adresované žalobkyni k prokázání dalších skutečností a teprve dne 28. 3. 2012 obdržel odpověď z Finančního úřadu pro Prahu 5. V rámci doposud provedeného dokazování, které ještě nebylo ukončeno, vyplynuly skutečnosti, z nichž vyplývá existence řetězce společností, jehož cílem je podvod na DPH a žalobkyně o své účasti v řetězci věděla nebo přinejmenším mohla vědět.“

Žalovaný uzavřel, že předmětem žaloby proti nečinnosti by mělo být pouze to, zda žalovaný činí úkony a zda tyto úkony nejsou pouze formálního charakteru bez vztahu k předmětu řízení. Uvedl, že dosud neukončil probíhající důkazní řízení, nicméně se domnívá, že z uvedených skutečností vyplývá, že není nečinným a že zjišťované skutečnosti jsou rozhodné pro posouzení nároku žalobkyně na odpočet daně.

Žalobkyně následně předložila krajskému soudu doplnění právní argumentace, v němž uvedla, že ji žalovaný dne 2. 3. 2012 vyzval k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně a to ve lhůtě 20 dnů ode dne doručení této výzvy. Tuto výzvu považuje žalobkyně za úkon neúčelný a nesmyslný nesměřující ke zjištění okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daňové povinnosti ve smyslu ust. § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný totiž znovu na žalobkyni žádal prokázání skutečností, které již v řízení byly prokázány provedenými důkazy. Doložila, že se jednalo o plnění zdanitelná a žalovaný pravdivost tvrzení nezpochybnil. Jednalo se o důkazy ve formě dokladů o zaplacení, dokladů o prodeji zboží odběrateli žalobkyně, doklady o předání zboží dopravci, svědeckou výpověď R. K., M. S. a M. E. a doklady o platbách od odběratelů žalobkyně za dodávky předmětného zboží. Žalobkyně rovněž prokázala, že předmětné plnění přijala právě od plátce DPH a to daňovými doklady, svědectvím M. R. a R. K.. Žalovaný přitom v řízení nepředestřel jediný důkaz, kterým by pravdivost tvrzení žalobkyně zpochybnil. Žalobkyně poukazuje na to, že v řízení splnila veškeré zákonem předpokládané podmínky. Považovala za irelevantní sdělení podezření, že společnost AVARRIO, s.r.o., a její dodavatelé, společnosti Iridos, s.r.o., a PLATRES, s.r.o., se podílejí na daňovém podvodu. Odkázala na judikaturu Ústavního soudu, dle níž na ní požadoval provedení důkazu o skutečnostech, na kterých se nepodílela a prokázání toho, co již dříve prokázala.

Dále žalobkyně ze závěru žalovaného, že zlaté slitky dovezené panem Kylouškem přijala a ty potom dodávala osobě registrované v jiném členském státě, dovodila, že toto dodání slitků je naplněním podmínky dané ust. § 72 odst. 1 písm. c/ zákona o DPH, čímž žalobkyni vzniklo oprávnění k odpočtu daně na vstupu z přijatého plnění, přičemž po dodání předmětných slitků splnila i podmínku danou ust. § 72 odst. 3 zákona o DPH, tuto skutečnost doložila daňovým dokladem a

zároveň splnila podmínku ust. § 73 odst. 2 zákona o DPH. Zdůraznila rovněž, že daňové doklady vystavené společností AVARRIO, s.r.o., jsou bezvadné i co do formálních náležitostí.

K výzvě žalovaného dále žalobkyně uvedla, že se v ní žalovaný zaobírá okolnostmi, které se týkají fungování společnosti AVARRIO, s.r.o. K tomu konstatovala, že není právně ani morálně odpovědná za jednání jiných osob, takže nemůže ani nést následky jejich jednání. Postup žalovaného označila za šikanózní, v rozporu s právním řádem České republiky. Navíc z vyjádření žalovaného není seznatelné, zda pochybuje o subdodavatelích společnosti AVARRIO, s.r.o., či o dodávkách společnosti AVARRIO, s.r.o., pro žalobkyni. Zdůraznila, že bylo jednoznačně prokázáno, že se zdanitelná plnění uskutečnila, že je provedl plátce AVARRIO, s.r.o., a že je žalobkyně použila ke své ekonomické činnosti tím, že je dodala francouzské společnosti. Uvedla rovněž, že žalovaný účelově přehlíží podstatný moment svědecké výpovědi M. R., který sdělil, že v období březen až květen 2011 nabyla společnost AVARRIO, s.r.o., zlato výkupem od občanů v rozsahu 50 % a dále svědecké výpovědi R. K., který rovněž uvedl, že se jedná o výkup zlata od lidí. Žalobkyně tak konstatovala, že i kdyby údajní dodavatelé společnosti AVARRIO, s.r.o., tedy společnosti Iridos, s.r.o., a PLATRES, s.r.o., byly dodavateli pochybnými, nikterak to nezpochybňuje dosud prokázaná fakta v řízení o uskutečnění dodávek od společnosti AVARRIO, s.r.o., samotné žalobkyni. Subjektivní pochybnosti žalovaného o legálnosti obchodů společnosti AVARRIO, s.r.o., a o morálním profilu osob spojených s dodavateli nemají žádnou relevanci se zdanitelnými plněními, která žalobkyně od zmiňované společnosti přijala. Žalobkyně tak všechny zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu splnila. Zdůraznila, že odůvodnění shora vzpomínané výzvy je sice rozsáhlé, nicméně obsahuje pouze subjektivní pochybnosti žalovaného. Žalobkyně tvrdí, že svoje důkazní břemeno unesla, přičemž požadavky žalovaného na prokázání již prokázaných okolností jsou nezákonná.

V písemné replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že tvrzení žalovaného o tom, že je zapojena do řetězce firem, jež se podílejí na podvodu na dani z přidané hodnoty, je pro ni v řízení naprosté novum. Žalovaný totiž přesvědčivě nevysvětlil, z čeho lze bezpečně usoudit na to, že o své účasti na podvodu žalobkyně věděla nebo alespoň mohla vědět. Nesouhlasila rovněž s tvrzením, že o obchodních transakcích neexistují žádné písemné podklady. Upozornila, že existuje záznam v podobě potvrzení dodávky na osobně doručeném daňovém dokladu dodavatele, samotný daňový doklad o dodávce zboží a příslušné bankovní záznamy o bezhotovostních platbách. Upozornila rovněž, že písemné kupní smlouvy nejsou v případě nákupu zlatých slitků dané ryzosti vůbec podstatné. Nadto úhrada za dodávku zboží byla prováděna elektronickým bankovním převodem až poté, co došlo k převzetí zboží a jeho převážení. Žalovanému se také dle žalobkyně nepodařilo prokázat, že existují údajně rozporná tvrzení o původu zlata. Konstatovala rovněž, že nikdy od svých dodavatelů nezískává informaci o tom, kdo je subdodavatelem dodávaných slitků, neboť poskytnutí takové informace by popřelo princip obchodu. Žalovaný dle žalobkyně navíc smlčuje, že dodávky od společnosti AVARRIO, s.r.o., tvoří jen malou část jejího nákupu zlatých slitků. Žalobkyně zdůraznila, že v řízení

zcela přesvědčivě prokázala, že se plnění na vstupu fakticky uskutečnila a že se fakticky uskutečnila i plnění na výstupu. Žalovaný sice tvrdí, že vede rozsáhlé dokazování v souvislosti s podezřením na účast na podvodu, nicméně takové dokazování není ze správního spisu patrné. Naopak smyslem je prověřování daňových povinností jiných osob, rozhodně nikoliv žalobkyně samotné.

Při nařízeném jednání zástupce žalobkyně odkázal na obsah podané žaloby a dále konstatoval, že má zato, že veškeré podklady pro vydání rozhodnutí ve věci samé byly v řízení shromážděny a přesto žalovaný nevydal rozhodnutí. Z kusých vyjádření žalovaného vyplývá, že daňové orgány vedou jakési šetření ohledně obchodních operací společnosti AVARRIO, s.r.o., při jejich nákupech zlatých slitků. Žalobkyně se však těchto obchodních operací nikterak neúčastnila a jakákoliv spojitost žalobkyně s těmito operacemi v řízení nebyla prokázána. Žalobkyně měla zato, že nejsou-li prováděny smysluplné a účelné úkony, a to v řízení vedeném se žalobkyní, jedná se o nečinnost. Správní spis tak, jak byl v řízení žalobkyni předložen, nečinnost žalovaného v tomto smyslu dokládá. Žalobkyně zdůraznila, že v řízení s teorií o její účasti v řetězovém podvodném obchodu za účelem vylákání daně z přidané hodnoty seznámena nebyla, tato teorie zmíněná ve vyjádření žalovaného je pro ni naprosté novum a neměla možnost se proti takovémuto nařčení v řízení bránit. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl z jakých okolností usuzuje na to, že se žalobkyně stala účastnicí podvodného řetězového obchodu. Žalovaný dle žalobkyně ani nevysvětlil, o jaký řetězec firem se jedná, jak měl podle jeho názoru fungovat a jaká měla být role žalobkyně v tomto podvodném řetězci. Podle názoru žalobkyně není v právním státě příslušné, aby bez důkazů a bez možnosti obrany, jen pro vyřčenou teorii bylo žalobkyni odmítnuto uznat nárok na odpočet z přidané hodnoty z prokázaných přijatých zdanitelných plnění. Ohledně důvodů, uváděných žalovaným v jeho vyjádření k žalobním návrhům, které mají dokládat, že je žalobkyně účastna v podvodném řetězci, žalovaný také zmínil, že se žalobkyně chovala neprofesionálně, neopatrně a nepozorně, když pořizovala zboží od spol. AVARRIO, s.r.o. Uvedla, že z historie obchodování společnosti AVARRIO, s.r.o., vyplývá, že tato společnost se po jejím převzetí M. R. dlouhodobě zabírala zpracováním a obchodováním drahých kovů již od r. 2006. Žalobkyně s ní realizovala celou řadu obchodů bez jakýchkoliv problémů v množství či kvalitě dodávaného zboží. Potíže nastaly teprve v momentě, kdy se podle sdělení žalovaného stala tato společnost pro svého místně příslušného správce daně nekontaktní. Jak žalobkyně uvedla ve své replice ze dne 16. 5. 2012, nedopustila se žádného pochybení, neopatrnosti či lehkomyšlného jednání, které by mohlo na její obchodní činnost vrhnout byť jen stín pochybnosti. Žalovaný dle žalobkyně ve svém vyjádření k žalobním návrhům poukázal bez hlubšího vyjádření na to, že společnosti M2S, s.r.o., kde je M. S. společníkem se svým bratrem, obchodovaly se spol. Platres, s.r.o. Žalovaný však účelově smlčuje, že spol. Platres, s.r.o., je tradičním výrobcem zlatých šperků, který zaměstnává ve své dílně několik šperkařů. Taktéž spol. Platres, s.r.o., na trhu provozuje svou činnosti již od r. 2009. Je tedy zcela přirozené, že spol. M2S, s.r.o., dodává této společnosti zlato. Žalovaný nepodal žádné vysvětlení, natož důkaz, proč by obchodní činnost společnosti M2S, s. r.o., se spol. Platres, s.r.o., měla žalobkyni jakkoliv diskvalifikovat z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění od spol. AVARRIO, s.r.o.

Pověřený pracovník žalovaného v celém rozsahu odkázal při nařízeném jednání na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a vyjádření žalovaného k žalobě. K tomu dodal, že žalovaný má zato, že pro posouzení toho, zda je nebo není důvodná žaloba, je skutečnost, zda probíhá šetření, které zahrnuje řetězec společností, v němž je žalobkyně zapojená. Takovéto oprávnění vyplývá i z judikatury Evropského soudního dvora, který jednoznačně konstatoval, že v případě podezření na řetězec podvodných obchodů je možno šetřit u všech subjektů, nikoliv jen u toho, u kterého kontrola započala. V tomto řízení by tedy soud měl hodnotit, zda bylo dostatečně prokázáno, že takový řetězec existuje, nikoliv vyhodnocovat důkazní řízení, které se dotýká samotné žalobkyně. Pověřený pracovník žalovaného předložil soudu k podpoře svých tvrzení a důvodů šetření v celém řetězci společností žádost žalovaného ze dne 15.5.2012, adresovanou Finančnímu úřadu pro Prahu 5, týkající se šetření přímo u společnosti AVARRIO, s.r.o., u níž již byly učiněny kroky k zahájení daňové kontroly.

Zástupce žalobkyně závěrem uvedl, že zmíněný přípis předložený při jednání žalovaným považuje za ryze formální, bez jakéhokoliv racionálního vztahu k řízení. Za podstatné však žalobkyně považovala to, že účastenství na takovémto řetězci musí být aktivní, musí být prokázán důkazy či minimálně musí existovat okolnosti, ze kterých je možné usoudit na to, že plátce takovým účastníkem je.

Krajský soud přezkoumal žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle části třetí hlavy druhé dílu druhého zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“). Na základě podkladů založených ve správním spise, a to jak v jeho části veřejné, tak i v jeho části neveřejné, krajský soud zjistil, že k datu vydání rozhodnutí ještě žalovaný neměl a nemohl mít nashromážděný vyčerpávající počet důkazů, které by mohly svědčit ve prospěch tvrzení žalobkyně, že nárok na nadměrný odpočet uplatňuje v souladu s ust. § 72 zákona o DPH. Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Rozsudek zdejšího soudu napadla žalobkyně kasační stížností, na základě níž jej Nejvyšší správní soud zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že „Smyslem žaloby proti nečinnosti správního orgánu podle ustanovení § 79 s. ř. s. je posouzení, zda je správní orgán nečinný, a pro tento případ mu nařídít vydání rozhodnutí či osvědčení. Soudní řízení v tomto případě končí vydáním rozsudku, jímž se správnímu orgánu nařizuje vydat rozhodnutí či osvědčení ve stanovené lhůtě. Smysl řízení je však dosažen až po jeho ukončení, tj. samotným faktickým vydáním rozhodnutí či osvědčení. Za podmínky řízení lze označit předpoklady, při jejichž splnění lze ve věci meritorní rozhodnout.Samotné posouzení, zda byl žalovaný povinen vydat rozhodnutí a následné posouzení, zda jde či nejde o nečinnost správního orgánu ve smyslu § 79 odst. 1 s. ř. s., se děje při rozhodování o věci samé, nikoli při posuzování podmínek řízení. Závěr o tom, zda byl správní orgán skutečně nečinný, je již hmotně právním posouzením věci, dle něhož je hodnocena důvodnost žaloby.....Z uvedeného popisu obsahu správních spisů je zjevné, že správce daně zahájil daňové kontroly na DPH za období duben 2011 a květen 2011, které dosud nebyly ukončeny. To ostatně vyplývá i z vyjádření žalovaného ke kasační stížností. Stěžovatelka v tomto postupu spatřuje nečinnost žalovaného.

Daňová kontrola (§ 85 a násl. daňového řádu) je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně a slouží k obsáhlejšímu a časově i personálně náročnému dokazování (na rozdíl např. od postupu k odstranění pochybností podle § 89 a násl. daňového řádu). Nejvyšší správní soud se v usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 – 110, č. 735/2006 Sb. NSS, věnoval otázce prostředků soudní ochrany proti nezákonně vedené daňové kontrole. Dospěl k závěru, že zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního. Samotný proces daňové kontroly nemusí vždy vyústit v soudem přezkoumatelné rozhodnutí. Tento závěr je pak zcela klíčový pro posouzení předmětné věci.

Nejvyšší správní soud dále zdůraznil, že „Výsledkem daňové kontroly tak není rozhodnutí o stanovení (vyměření) daně, ale zpráva o daňové kontrole, na jejímž základě lze takové rozhodnutí případně vydat. Prostředek právní ochrany ve formě žaloby proti nečinnosti připadá v úvahu pouze tehdy, je-li zákonem předpokládaným ukončením probíhajícího správního řízení vydání rozhodnutí či osvědčení; tomu pak také odpovídá výrok rozsudku soudu, kterým soud může uložit správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí či osvědčení (§ 79 odst. 1 s. ř. s.). V daném případě tomu tak není. Stěžovatelka proti postupu správce daně brojila žalobou na ochranu před nečinností dle § 79 a násl. s. ř. s., tj. domáhala se vydání rozhodnutí o její daňové povinnosti za předmětná zdaňovací období, byť ukončení daňové kontroly nemusí nutně vyústit do rozhodnutí správce daně o stanovení daně. Soudní obranou proti nezákonně vedené daňové kontrole je žaloba podle § 82 a násl. na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, nikoliv žaloba podle § 79 a násl. s. ř. s., a ochranu proti nečinnosti. Pokud tedy stěžovatelka brojila proti postupu správce daně při vedení daňové kontroly, nemohla se toho účinně domáhat na základě žaloby na ochranu před nečinností správního orgánu (srov. výše cit. usnesení rozšířeného senátu, čj. 2 Afs 144/2004 – 110, resp. rozsudek ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012 – 52, body 28 a 29). Krajský soud se nesprávně zaobíral úvahami o možné nečinnosti správního orgánu, aniž by respektoval právní názor vyslovený v cit. usnesení rozšířeného senátu. Stěžovatelka se nemůže proti daňové kontrole bránit nečinnostní žalobou.“

Vzhledem ke shora uvedenému Nejvyšší správní soud rozsudky krajského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení; v nich bude krajský soud vázán právním názorem na řešenou právní otázku, vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Z tohoto důvodu žaloby opětovně zamítne, a to proto, že probíhající daňová kontrola není nečinností, ledaže snad dospěje k závěru, že žaloby či některá z žalob je z materiálního hlediska žalobou na ochranu před nezákonným zásahem.

Vázán takto vysloveným názorem Nejvyššího správního soudu dospěl krajský soud k závěru, že se žalobkyně v daném případě měla domáhat ukončení nečinnosti žalovaného vydáním rozhodnutí o stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2011 žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením dle ust. § 82 s.ř.s. a nikoliv žalobou na ochranu proti nečinnosti správního

orgánu ve smyslu ust. § 70 s.ř.s. Z podané žaloby nelze usuzovat na to, že by vykazovala znaky žaloby na ochranu před nezákonným zásahem.

Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, soud jí proto náhradu nákladů řízení nepřiznal. Žalovanému náklady řízení nevznikly.

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 Hradci Králové dne 8. ledna 2013

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu