



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 v Pardubicích**, se sídlem v Pardubicích, Hronovická 2700, 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.**

Odůvodnění:

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

V žalobě uvedla, že 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.

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. Jedná se totiž o zaužívanou správní praxi, tedy o lhůty, které jsou pro vydání rozhodnutí při správě daní obvyklé ve smyslu ust. § 38 odst. 1 písm. b/ daňového řádu. Zrušením pokynu

D-144 nevzniká dle žalobkyně žalovanému bezbřehý časový prostor pro zadržování vzniklého nadměrného odpočtu. Žalobkyně tak má zato, že podle ust. § 89 a násl. daňového řádu lhůta pro vyměření daně marně uplynula po 3 měsících ode dne, kdy žalobkyně plně vyhověla žalovanému v reakci na výzvu k odstranění pochybností ze dne 19. 5. 2011, tedy dnem 3. 10. 2011, přičemž tato lhůta byla pozastavena od 24. 5. 2011 do 27. 6. 2011 a to vlivem dožádání. 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 ani to, 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 jednateli 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 odvod 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.

V písemné replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že tvrzení žalovaného o tom, že je zapojena do řetězce firem, jež s 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 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, ale 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 možné, aby bez důkazů a bez možnosti obrany, jen pro vyřčenou teorii byl žalobkyni odmítnut nárok na odpočet daně 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 pan M. R. dlouhodobě zabývala 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 pan M. S. společníkem se svým bratrem, obchodovala 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 činnost 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.“) a na základě podkladů založených ve správním spise, a to jak v jeho části veřejné, tak i v jeho části neveřejné, zjistil, že k datu vydání rozhodnutí ještě žalovaný neměl a nemohl mít k dispozici vyčerpávající počet důkazů, které by mohly svědčit ve prospěch tvrzení žalobkyně, že nárok na nadměrný odpočet uplatňuje v souladu s ust. § 72 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Žalobu proto 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 „Oproti předešlé právní úpravě (§ 43 zákona č. 337/1992 Sb.) zavedl nyní nově daňový řád možný i odlišný postup (nelze-li postup k odstranění pochybností ukončit vydáním rozhodnutí o dani) – a to vedení daňové kontroly. Nejsou-li postupem dle § 89 a násl. daňového řádu odstraněny a vyvráceny dříve sdělené pochybnosti správce daně, je správce daně podle povahy situace buď oprávněn stanovit daň pomocí pomůcek (§ 90 odst. 4), nebo je oprávněn v rozsahu těchto pochybností zahájit daňovou kontrolu. A právě v tomto bodě došlo ke změně dřívější zákonné úpravy; předchozí právní úprava totiž umožňovala správci daně ukončit proces vytýkacího řízení vždy pouze vydáním rozhodnutí o dani. Stěžovatelka je názoru, že je-li zahájen postup k odstranění pochybností a není ukončen vydáním rozhodnutí, pak je jen na daňovém subjektu, zda navrhne pokračování v dokazování a iniciuje zahájení daňové kontroly či nikoliv. Podle stěžovatelky není tato iniciativa již v rukou správce daně. Tento právní názor však Nejvyšší správní soud nesdílí. Daňová kontrola (§ 85 a násl.) je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně je rovněž tím, kdo daňové řízení (a postupy v něm) vede. Dospěje-li tedy správce daně při zahájeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu..... Znamená to, že již nemůže další dokazování vést uvnitř postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly.....Daňový řád upravující daňové řízení již nepředpokládá tuto jedinou alternativu ukončení postupu, tedy vydání rozhodnutí, ale umožňuje i postup jiný a tím je zahájení daňové kontroly v pevně stanoveném rozsahu (§ 90, odst. 3 daňového řádu). Soud v takových případech nemůže sám zvolit jednu ze zákonem předpokládaných alternativ, přiklonit se k jedné z nich a správnímu orgánu přikázat vydání rozhodnutí ve věci samé. V tomto ohledu je proto podstatná nová právní úprava, která, ačkoliv nezměnila podstatu a cíle daného institutu, změnila možnosti jeho vyústění; z uvedeného je zřejmé, že dřívější judikaturu vztahující se k § 43 zákona č. 337/1992 Sb., a k možnosti soudní obrany proti účelově prodlužovanému vytýkacímu řízení, nelze za účinnosti daňového řádu a působení § 89 a násl. použít.

Naopak, užít lze judikatury Nejvyššího správního soudu, která se zabývala možností soudní ochrany proti nezákonně vedené daňové kontrole (usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110).“

Nejvyšší správní soud tak uzavřel, že „krajský soud se nesprávně zaobíral úvahami o možné nečinnosti žalovaného, aniž vzal v úvahu změnu právní úpravy; nemůže-li totiž být jediným vyústěním postupu, v němž žalobce spatřuje nečinnost, povinnost správního orgánu vydat rozhodnutí, nemůže být soudní ochrany proti nečinnosti (§ 79 a násl., s. ř. s.) dosaženo. Soudní obranou proti účelově prodlužovanému postupu k odstranění pochybností je žaloba podle § 82 a násl. na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu.“

Vázán takto vysloveným názorem Nejvyššího správního soudu dospěl krajský soud k závěru, že se žalobkyně měla proti účelově prodlužovanému postupu k odstranění pochybností domáhat 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.

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 28. listopadu 2012

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu