



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 duben 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.

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 3 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 z 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 všechna 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 shodně 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 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.

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 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 irrelevantní 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. Žalobkyně uvedl, že žalovaný na ní předmětnou výzvou požadoval prokázání toho, co již dříve prokázala.

Dále žalobkyně ze závěru žalovaného, že zlaté slitky dovezené panem K. 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 března 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 je nezákonné.

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 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 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 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 z 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, 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.“) a usoudil následovně.

Ze skutkových okolností vyplývajících z obsahu správního spisu předloženého žalovaným vyplynulo, že dne 7. 6. 2011 byla u žalobkyně protokolárně zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2011. Ve dnech 7. 6. a 10. 8. 2011 provedl žalovaný výslechy svědků. V rámci daňového řízení získával žalovaný informace a důkazy u dožádaného správce daně a dne 1. 9. 2011 sepsal žalovaný s žalobkyní protokol o ústním jednání. Následně dne 4. 10. 2011 obdržel obdrželo Finanční ředitelství v Hradci Králové od žalobkyně podnět na ochranu proti nečinnosti žalovaného, který neshledalo důvodným, a proto jej písemným přípisem odložilo.

Krajský soud hodnotil takto nastíněné skutkové okolnosti projednávané předmětné věci z pohledu ust. § 79 a následujících s.ř.s., z něhož vyplývá, že k podání žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu je legitimován ten, kdo bezvysledně vyčerpal prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti, přičemž žalovaným je správní orgán, který podle žalobního tvrzení má povinnost vydat rozhodnutí nebo osvědčení. Soud pak rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (ust. § 81 odst. 1 s.ř.s.). Je-li návrh důvodný, soud uloží rozsudkem správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí nebo osvědčení, jinak žalobu zamítne dle ust. § 81 odst. 2 a 3.

Nejprve se krajský soud zabýval posouzením otázky, zda žalobkyně před podáním žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu využila prostředek proti nečinnosti správního orgánu upravený v ust. § 38 daňového řádu, tedy zda podala podnět nejbližší nadřízenému správci daně k šetření, zda správce daně postupuje v řízení bez zbytečných průtahů. Využití tohoto prostředku ochrany proti nečinnosti je totiž ve smyslu ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 25. 7. 2007, čj. 2 Ans 4/2007-53) podmínkou pro podání žaloby dle ust. § 79 odst. 1 s.ř.s. K této otázce krajský soud ze správního spisu zjistil, že žalobkyně takový podnět podala k datu 29. 9. 2011 správci daně a nadřízené Finanční ředitelství v Hradci Králové o něm rozhodlo dne 4. 11. 2011 se závěrem, že jej neshledalo důvodným, a proto jej v souladu s ust. § 38 odst. 4 daňového řádu odložilo. Formální podmínka pro podání žaloby ve smyslu ust. § 79 a násl. s.ř.s. tak byla naplněna.

Při posuzování dané věci vycházel krajský soud i dále ze závazné judikatury Nejvyššího správního soudu. Ten ve svém rozsudku ze dne 2. 12. 2010, čj. 5 Ans 11/2010-104, konstatoval, že „soud při rozhodování o žalobách na ochranu před nečinností nepředjímá ani jakkoliv nepresumuje meritorní rozhodnutí správního orgánu, neboť tato úvaha náleží pouze správním orgánům vedoucím příslušná správní řízení.“ Krajský soud se proto ve smyslu tohoto závěru zaměřil pouze na zjištění, zda žalovaný po zahájení daňové kontroly měl k datu podání žaloby dostatečné důkazy pro to, aby daňové řízení ukončil, či zda byla odůvodněná jeho námitka, že důkazní řízení nemohlo být doposud z objektivních důvodů spočívajících v absenci důkazů ukončeno.

Z ust. § 85 a násl. daňového řádu vyplývá, že správce daně prověřuje předmět daňové kontroly ve vymezeném rozsahu, přičemž daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Takto nastíněný postup žalovaný v projednávané věci zvolil, když u žalobkyně zahájil k datu 7. 6. 2011 daňovou kontrolu a žalobkyni současně vyzval, aby předložila doklady o úhradách uvedených faktur, vystavené faktury, které jsou v evidence pro daňové účely, skladovou evidenci vážící se ke zboží deklarovanému na fakturách, veškeré listiny a doklady související s uskutečněním dodávek zboží deklarovaných na fakturách a dále faktury vydané, na základě kterých došlo k prodeji dodávek nakoupených dle předmětných faktur. Dále ze správního spisu krajský soud zjistil, že žalobkyně předložila doklady vztahující se k dani z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období protokolárně dne 9. 6. 2011. Následně byl žalovaným sepsán s žalobkyní dne 1. 9. 2011 protokol o ústním jednání, v němž jí sdělil, že šetření v předmětných obchodních transakcích bude dále pokračovat. Uvedl rovněž, že se dožádanému správci daně, tedy Finančnímu úřadu pro Prahu 5, doposud nepodařilo provést všechna potřebná zjištění. Poté žalobkyni vyzval k prokázání dalších skutečností, které podrobně rozvedl ve výzvě ze dne 2. 3. 2012 a svoje požadavky odůvodnil.

K danému postupu žalovaného lze konstatovat, že korespondoval požadavkům ust. § 85 a násl. daňového řádu, když žalovaný v souladu s těmito ustanoveními zahájil daňovou kontrolu a na žalobkyni si vyžádal potřebné podklady. Ze správního spisu, zejména z jeho neveřejné části, pak krajský soud zjistil, že na základě výsledků šetření dožádaného správce daně vznikly žalovanému pochybnosti o důvodnosti uplatněného nadměrného odpočtu zejména z toho důvodu, že sama žalobkyně může být zapojena do obchodního řetězce s cílem neoprávněného čerpání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Bylo rovněž zřejmé, že dožádanému správci daně vzniklo podezření z trestného činu krácení daně. Daná podezření tak byla legálním důvodem pro to, aby žalovaný dál shromažďoval důkazy, jež by se staly dostatečným podkladem pro to, aby mohlo být o daňové povinnosti žalobkyně k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2011 rozhodnuto. Žalovaný se tak formou dožádání domáhal u příslušných správců daně získání a doložení dalších důkazních prostředků a informací a to dne 6. 1. 2012, přičemž odpověď na poslední dožádání obdržel žalovaný k datu 28. 3. 2012. Je rovněž patrné, jak ostatně upozornil i zástupce žalovaného při nařízeném jednání, že žalovaný znovu zaslal dožádanému správci daně, a to k datu 15. 5. 2012, žádost o poskytnutí informací. Vzhledem k nashromážděným důkazům tak má krajský soud zato, že postup žalovaného je důvodný, neboť z doposud provedeného dokazování vyplynuly skutečnosti, které mohou u žalovaného vzbuzovat i nadále pochybnosti o oprávněnosti čerpání nadměrného odpočtu ze strany žalobkyně. K tomuto závěru jej zejména může vést povaha a způsob průběhu transakcí se zbožím v řádech milionů korun, neboť uvedené obchody nejsou dostatečně doloženy hodnověrnými písemnými podklady. Lze tak uzavřít, že výsledkem dosavadního daňového řízení jsou velice závažná zjištění ohledně daňové povinnosti žalobkyně a taková musí být nepochybně důkladně prošetřena.

Krajský soud se tak nemohl přiklonit ani k námitce žalobkyně, dle níž měl žalovaný ukončit postup k odstranění pochybností ve lhůtě stanovené 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. Žalobkyně navíc považovala za nerozhodné, že zmiňovaný pokyn byl zrušen pokynem D-345. Jedná se totiž dle ní 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. K těmto žalobním námitkám krajský soud uvádí, že zrušením pokynu D-144 zanikla povinnost žalovaného dodržovat u vytýkácího řízení tříměsíční lhůtu. Z ničeho pak nelze dovodit, že by se do budoucna mělo jednat o jakousi zaužívanou praxi a to zejména ve vztahu k úkonům prováděným při daňové kontrole. Předmětem daňové kontroly je totiž zjištění daňové povinnosti daňového subjektu nebo jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Správce daně tedy musí mít dostatečný časový prostor, který mu umožní, a to za současné komunikace s daňovým subjektem, zjistit úplný skutkový stav věci. Je přitom víc než zřejmé, že k takovému postupu mu daňový řád nedává bezbřehý časový prostor. V projednávané věci je však zřejmé, že žalovaný doposud nezískal veškeré požadované podklady pro to, aby správně

zjistil veškeré požadované důkazy a daň tak mohl v souladu se zákonem o DPH stanovit. Jak totiž vyplývá ze shora uvedeného, k datu vydání rozsudku doposud neexistují důvody, které by mohly svědčit ve prospěch názoru, že žalovaný měl povinnost vydat rozhodnutí o daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty.

Krajský soud nepovažoval za důvodnou ani námitku žalobkyně odkazující na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž není v právním státě přípustné trestat žalobkyni za nesplnění povinnosti třetími osobami. V projednávané věci nelze v postupu žalovaného spatřovat, jak vyplývá ze shora uvedeného, jakoukoliv nečinnost, nelze tudíž ani dovozovat, že by snad průtahy v jednání žalovaného mohla být žalobkyně poškozena. Jak již bylo konstatováno, postup žalovaného je veden snahou, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jenom návrhy daňových subjektů. Nelze tedy žalovanému upírat jeho právo a samozřejmě i povinnost získat veškeré důkazy k objektivnímu stanovení daňové povinnosti.

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 musel žalobu označit za nedůvodnou a ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. ji zamítnout.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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](http://www.nssoud.cz).

V Hradci Králové dne 24. května 2012

Mgr. Marie Kocourková, v. r.  
předsedkyně senátu