ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **REKOMET STEEL s. r. o.**, J. Jabůrkové 308, Otrokovice, zastoupené advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem, Sluneční náměstí 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, o žalobě proti nečinnosti žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 9. 2023, čj. 62 A 41/2023-132,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Ve věci se řeší, zda má odvolací orgán ještě vyčkávat na informace vyžádané z jiného státu, nebo má rozhodnout bez těchto informací. Soud říká, že odvolací orgán ještě nečinný není (nečeká zbytečně či příliš dlouho).

1. Popis věci

[2] Žalobkyní je společnost, která obchoduje s kovy.

[3] Správce daně (Finanční úřad pro hlavní město Prahu) u žalobkyně v březnu 2015 zahájil dvě daňové kontroly; jedna z nich vyústila v doměření DPH za říjen 2014, druhá ve vyměření DPH za listopad 2014. Zatímco první platební výměr Odvolací finanční ředitelství (OFŘ) zrušilo (a řízení v této věci zastavilo), druhý platební výměr potvrdilo.

[4] Projednávaná věc se týká druhého platebního výměru, tedy vyměření DPH za listopad 2014. Za toto zdaňovací období správce daně (v důsledku změny sídla společnosti už Finanční úřad pro Zlínský kraj) společnosti v březnu 2018 vyměřil DPH zhruba -43

tis. Kč, zatímco společnost žádala o vrácení nadměrného odpočtu v částce o zhruba 755 tis. Kč vyšší. Správce daně společnosti neuznal odpočet daně za nákup zboží (měděných katod, tedy téměř čisté mědi) od dodavatele – české společnosti Lef Real.

[5] Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že měď byla podle dokladů prodávána v řetězci: ??? → V-Voříšek CZ (ČR) → Trimetal (ČR) → Lef Real (ČR) → žalobkyně (ČR) → RHS Rohstoff Handel (Německo) → Westmetall (Německo) → jednotliví výrobci např. měděných drátů. Podle dokladu od přepravce a záznamů na mýtných branách byla skutečně dopravena z prostor Trimetalu do prostor Westmetallu. Podle certifikátu původu byla výrobcem měděných katod německá společnost Aurubis AG. Podle informací od této společnosti (získaných na základě mezinárodního dožádání) byl ale certifikát falešný. První známý článek v řetězci (společnost V-Voříšek CZ) nadto dlouhodobě sice přiznával, ale následně neodváděl DPH. Na základě těchto a dalších zjištění správce daně uvedl, že se společnost (žalobkyně) účastnila podvodu na DPH a nepřijala dostatečná opatření, aby se účasti na něm vyhnula.

[6] Jak už výše zaznělo, společnost se proti výměru DPH za listopad 2014 neúspěšně odvolala. Proti rozhodnutí o odvolání následně podala žalobu, o které Krajský soud v Brně rozhodoval dvakrát. Poprvé ji zamítl, ovšem omylem bez jednání (které společnost požadovala); tento rozsudek tedy NSS zrušil (rozsudkem ze dne 2. 12. 2020, čj. 8 Afs 250/2020-20). Podruhé krajský soud žalobě vyhověl (v červenci 2021).

[7] Také tento (druhý) rozsudek NSS zrušil (rozsudkem ze dne 10. 1. 2024, čj. 8 Afs 243/2021-37). Tentokrát NSS nesouhlasil s krajským soudem v tom, že nebyla porušena tzv. daňová neutralita, protože první (známý) článek řetězce (společnost V-Voříšek CZ) uhradil DPH za listopad 2014. NSS zdůraznil, že narušení daňové neutrality nelze předem vyloučit, pokud nespolupracující daňový subjekt sice za dotčené období daň přizná a v přiznané výši odvede, ovšem své předchozí daňové povinnosti dlouhodobě nehradí. NSS však současně, stejně jako krajský soud, zrušil rozhodnutí o odvolání; daňové orgány totiž dostatečně neověřily, že první článek řetězce je nekontaktní a že jeho předchozí daňové nedoplatky byly způsobeny podvodným úmyslem, a nikoli jen podnikatelským selháním.

[8] Poté, co krajský soud zrušil rozhodnutí o odvolání, rozhodl také (v průběhu asi dvou a půl let) celkem o čtyřech žalobách, kterými se společnost domáhala ochrany proti nečinnosti v řízení před odvolacím orgánem. Krajský soud všechny čtyři žaloby zamítl. Se zamítnutím první žaloby NSS souhlasil (rozsudkem ze dne 9. 8. 2022, čj. 7 Afs 39/2022-18), kasační stížnost proti zamítnutí druhé žaloby NSS pro opožděnost odmítl (usnesením ze dne 13. 12. 2022, čj. 10 Afs 324/2022-24), o zamítnutí třetí žaloby jde v projednávané věci, a o kasační stížnosti proti zamítnutí čtvrté žaloby NSS vede dosud neskončené řízení (pod sp. zn. 7 Afs 285/2023).

[9] Krajský soud v rozhodnutí o třetí nečinnostní žalobě (v nyní napadeném rozsudku) uvedl, že situace je hraniční, ovšem žalovaný ke dni rozhodnutí soudu ještě nečinný nebyl. Rozhodnutí o odvolání dosud nevydal, protože čeká na výsledek mezinárodního dožádání ve věci výpovědi pana Schmidta, prokuristy německého odběratele společnosti. Výslech této osoby navrhla sama společnost, k dotazu soudu na něm trvala a také daňové orgány považují vyjádření pana Schmidta za zásadní. Poté, co krajský soud zrušil rozhodnutí o odvolání,

protože ve věci nebylo doloženo narušení daňové neutrality, byla tato skutečnost doložena ještě jinak. Proto odvolací orgán v současné fázi řízení zjišťuje, zda nesrovnalosti mezi označením krabic s katodami a certifikátem jejich původu jsou u podobných obchodů běžné, nebo naopak mohou svědčit o účasti na podvodu. Právě to může pan Schmidt ve svém vyjádření objasnit. Doba, po kterou daňové orgány o získání jeho výpovědi usilují (i prostřednictvím opakovaných urgencí), ještě není tak dlouhá, aby za nečinnost bylo možné označit to, že odvolací orgán dosud nerozhodl bez této výpovědi.

[10] Proti rozsudku krajského soudu podala společnost (*stěžovatelka*) kasační stížnost.

2. Kasační řízení

[11] Podle stěžovatelky je čekání na výpověď pana Schmidta zbytečné, protože ve věci dosud není (respektive v době rozhodování krajského soudu nebylo) doloženo narušení daňové neutrality (chyběl úřední záznam o závěrečném hodnocení důkazů podle § 92 odst. 7 daňového řádu). Bez toho (nehledě na jakákoli zjištění ohledně obezřetnosti stěžovatelky) nelze nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu odepřít. Mezinárodní dožádání je podle stěžovatelky odsouzeno k nezdaru, odvolací orgán byl tedy při čekání na jeho výsledek nečinný. Řízení o vyměření daně za listopad 2014 se v době rozhodnutí krajského soudu vedlo už devátým rokem, na výsledek mezinárodního dožádání se čekalo třetím rokem, spor se vede o částku zhruba 755 tisíc Kč. Další otálení s rozhodnutím bylo nehospodárné (stát už na správu dotčené daně vynaložil nepřiměřené prostředky). Tyto skutečnosti měl krajský soud vzít v úvahu. To neudělal, proto je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Ostatně také daňové orgány musejí zvážit zájem na správném stanovení daně (důvodnost vyčkávání na výsledek dožádání) oproti zájmu na hospodárnosti řízení (rozsudky NSS ze dne 4. 10. 2012, čj. 9 Afs 69/2011-46; a ze dne 31. 8. 2023, čj. 8 Afs 78/2022-39).

[12] Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že správce daně na základě pokynu OFŘ v době rozhodování krajského soudu stále doplňoval dokazování. Proto nebyl úřední záznam shrnující toto doplňování dosud založen v odvolacím spisu. OFŘ dále uvedlo, že délku probíhajícího mezinárodního dožádání mu nelze dávat za vinu (rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2023, čj. 6 Afs 59/2023-52, č. 4520/2023 Sb. NSS, body 25 a 26). Poslední urgence byla německé straně odeslána v září 2023 – a nepovede-li k získání odpovědi, bude mezinárodní dožádání ukončeno. Střetem zájmů na rychlosti řízení a na úplném zjištění podstatných skutečností se krajský soud výslovně zabýval v bodě 14 napadeného rozsudku.

3. Právní hodnocení

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Za určitých podmínek se lze žalobou domáhat ochrany proti nečinnosti správního orgánu, tj. určení lhůty pro vydání rozhodnutí ve věci samé (§ 79 s. ř. s.). To, zda je správní orgán nečinný, posuzuje krajský soud podle stavu ke dni svého rozhodnutí (§ 81 odst. 1 s. ř. s.); NSS pak v případném kasačním řízení hodnotí, zda krajský soud tehdejší stav posoudil správně (usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 1. 2014, čj. 7 Ans 10/2012-46, č. 3013/2014 Sb. NSS, bod 41).

[15] Správní orgán je nečinný, pokud nerozhodl ve lhůtě stanovené zákonem. Pro rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru na daň (z přidané hodnoty) zákon žádnou lhůtu neurčuje, a nelze tu použít ani obecné pravidlo správního řádu, že rozhodnout je třeba bezodkladně, nejpozději do 30 dnů (rozsudek NSS ve věci první stěžovatelčiny nečinnostní žaloby, 7 Afs 39/2022, bod 15). Přesto lhůta není neomezená: rozhodnout je třeba bez zbytečných průtahů (§ 7 daňového řádu) a ve lhůtě stanovené pokynem Ministerstva financí č. MF-5, o stanovení lhůt při správě daní (správní praxe, která zakládá legitimní očekávání, je totiž právně závazná – usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, bod 81). Podle tohoto pokynu je o odvolání proti platebnímu výměru třeba rozhodnout do 6 měsíců ode dne, kdy odvolací orgán, jehož rozhodnutí bylo zrušeno správním soudem, obdrží od tohoto soudu správní spis [bod I odst. 1 písm. a) a bod II odst. 1 pokynu]. Určená lhůta neběží (také) po dobu doplňování stanovisek a podkladů od osob zúčastněných na správě daní, ani při mezinárodním dožádaní informací, a to od odeslání dožádání do doručení odpovědi (bod II odst. 2 pokynu).

[16] Na běh lhůty pro vydání rozhodnutí nemohou mít vliv úkony správního orgánu, které jsou nesmyslné a neúčelné, nesměřují ke zjištění podstatných okolností (a tedy k vydání rozhodnutí) a řízení bezdůvodně protahují (rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2009, čj. 7 Ans 2/2009-38, č. 2527/2012 Sb. NSS, a judikatura tam citovaná). Je totiž třeba mít na paměti, že výsledek rozhodování o otázce, zda (a v jaké výši) bude daňovému subjektu vrácen nadměrný odpočet DPH, může podstatně ovlivnit ekonomickou činnost daňového subjektu (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Ans 6/2011-153, bod 35). Podobně také při hodnocení, zda v důsledku mezinárodního dožádání neběžela lhůta pro stanovení daně (nikoli tedy pro vydání rozhodnutí), musejí soudy zvážit, zda správce daně nemohl požadované informace získat vlastní činností a zda tyto informace nejsou zjevně nadbytečné (6 Afs 59/2023, bod 25).

[17] Pokud je jedinou překážkou vydání rozhodnutí chybějící odpověď na mezinárodní dožádání, stojí proti sobě zájem na tom, aby získaná informace byla využita v řízení, ze kterého poptávka po ní vzešla, a potřeba neprotahovat řízení neúměrně dlouhým čekáním na výsledek mezinárodního dožádání. To totiž v krajních případech může trvat i roky, a mohou tak zbytečně narůstat úroky z prodlení s vrácením tvrzeného nadměrného odpočtu (9 Afs 69/2011). Pokud se správce daně rozhodne ukončit řízení, pro jehož potřeby učinil mezinárodní dožádání, i když dožádání nebylo vyřízeno, musí svůj postup pečlivě odůvodnit, a to právě s ohledem na související protichůdné zájmy (pokud „předčasné“ ukončení řízení nebylo namístě, nelze na základě vyžádaných informací řízení obnovit – 8 Afs 78/2022, bod 25).

[18] Krajský soud se v projednávané věci výše shrnutými hledisky zabýval, žádné z nich neopomněl zvážit; jeho rozhodnutí je, navzdory stěžovatelčinu přesvědčení, přezkoumatelné.

[19] Stěžovatelka v řízení před krajským soudem netvrdila, že by odvolací orgán odvíjel stavení půlroční lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání od chybného data, ani že tato lhůta uplynula už před mezinárodním dožádáním. Ve věci nebylo sporné ani to, že dožádání dosud (do dne rozhodnutí krajského soudu) nebylo úspěšné a že se na odpověď německé strany

stále čekalo. Krajský soud se tedy správně zabýval jen tím, zda mezinárodní dožádání týkající se výpovědi pana Schmidta nebylo neúčelným nebo nehospodárným úkonem, který neměl vliv na běh lhůty pro rozhodnutí o odvolání.

[20] Účelností dožádání se krajský soud zabýval v bodech 7 až 11 napadeného rozsudku. Připomněl, že výslech pana Schmidta navrhla sama stěžovatelka (při jednání soudu na něm trvala), a vysvětlil, že je zásadní také pro odvolací orgán. Odvolací orgán totiž vychází z toho, že narušení daňové neutrality je zde už prokázáno (tento předpoklad krajský soud nemůže při rozhodování o nečinnostní žalobě hodnotit). Proto je třeba od pana Schmidta zjistit podrobnosti o přijetí měděných katod od stěžovatelky. K hospodárnosti dožádání se krajský soud výslovně vyjádřil v bodě 14 napadeného rozsudku. Upřednostnil zájem na potřebě úplně zjistit všechny podstatné skutečnosti.

[21] NSS se závěry krajského soudu souhlasí, a nevidí tedy důvod pro svůj kasační zásah.

[22] Stěžovatelka u NSS v prvé řadě namítala, že v odvolacím řízení ještě nelze vycházet z toho, že byla narušena daňová neutralita. Ve správním spisu totiž ještě není založen úřední záznam, z nějž by plynulo, které skutečnosti považuje odvolací orgán za prokázané. Tuto námitku stěžovatelka v žalobě neuvedla (v kasačním řízení je tedy nepřípustná), mimo to se tvrzení míjí s podstatou projednávané věci. V té nejde o to, co má odvolací orgán za prokázané, ale zda je při prokazování sporných skutečností dostatečně aktivní. Je logické, že odvolací orgán nemůže (v úředním záznamu) za prokázané označit skutečnosti, o jejichž prokázání se dosud snaží.

[23] Dále stěžovatelka namítala (v kasačním řízení i před krajským soudem), že výpověď pana Schmidta je zbytečná a že na ni odvolací orgán nemá čekat. NSS však (stejně jako ani krajský soud) v takovém případě nerozumí tomu, proč na ní stěžovatelka ještě při jednání před krajským soudem trvala. NSS připomíná i to, že stěžovatelka výslech pana Schmidta navrhla (také) v doplnění odvolání, které odvolacímu orgánu zaslala poté, co krajský soud zrušil první rozhodnutí o odvolání. Patrně si tedy sama uvědomovala, že v dalším řízení před odvolacím orgánem může dojít i na otázky související nikoli už s narušením daňové neutrality, ale se stěžovatelčinou obezřetností ve zkoumaném obchodním případu. Ve správním spisu si nadto NSS ověřil, že k otázce narušení daňové neutrality získal správce daně nové poznatky (zejména výpověď jednatele prvního známého článku řetězce – společnosti V-Voříšek CZ). Za těchto okolností nelze říct, že by výpověď pana Schmidta byla „předčasná“, protože v průběhu řízení nebylo a už ani nebude prokázáno narušení daňové neutrality.

[24] Nakonec měla stěžovatelka za to, že se na výsledek mezinárodního dožádání čeká už příliš dlouho. To může poškozovat jak stěžovatelku (oddaluje se chvíle, kdy jí bude vrácena tvrzená částka asi 755 tis. Kč), tak i státní rozpočet – (během času se zvyšují úroky z dosud nevrácené částky). NSS souhlasí s tím, že více než dva roky trvající čekání na výsledek mezinárodního dožádání je, slovy stěžovatelky, skličující. Ve správním spisu si však ověřil, že hlavní „zásluhu“ na délce čekání nemá žalovaný. Ten totiž už na počátku německým orgánům napsal, že pro případ nemožnosti výslechu žádá o jinou formu získání informací od pana Schmidta. Následná nevole německých orgánů provést formalizovaný výslech pana

Schmidta je tedy spíše nepochopením toho, co bylo požadováno, a nelze za ni vinit český odvolací orgán.

[25] Nadto NSS rozumí tomu, že odvolací orgán hodlá rozhodnout až na základě podkladů, které budou do nejvyšší možné míry úplné. Jeho předchozí rozhodnutí totiž zrušil jak krajský soud, tak i NSS (každý z jiného důvodu). Správné rozhodnutí ve věci, které už nebude předmětem dalšího přezkumu nebo v něm případně obstojí, je ostatně i ve stěžovatelčině zájmu. Jedině takové (správné, úplné) rozhodnutí totiž postaví po mnoha letech najisto, jaká jí má být vyměřena DPH za listopad 2014.

4. Závěr

[26] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a NSS proto její kasační stížnost zamítl. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; Odvolacímu finančnímu ředitelství nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 27. června 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu