

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **MPM Invest s. r. o.**, se sídlem Rokycanova 2798, Pardubice, zastoupené JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční úřad v Pardubicích**, se sídlem Hronovická 2700, Pardubice, o žalobě na ochranu proti nečinnosti, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 5. 2012, č. j. 31 Af 27/2012 – 48,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 5. 2012, č. j. 31 Af 27/2012 – 48, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

### I.

### Stručné shrnutí závěrů z rozsudku krajského soudu

[1] V záhlaví uvedeným rozsudkem krajský soud zamítl žalobu na ochranu proti nečinnosti, jíž se žalobkyně domáhala vydání rozhodnutí o stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen roku 2011. Krajský soud uvedl, že se předně zaměřil na zjištění, zda měl žalovaný k datu podání žaloby dostatek podkladů k rozhodnutí, či zda byl důvodný jeho postup při získávání dalších důkazů a bylo tak zamezeno možnosti stanovit daň. Uzavřel, že postup žalovaného byl důvodný, žalobkyni byly sděleny konkrétní pochybnosti, ty nadále přetrvávaly a proto správce daně oprávněně vedl další šetření a dokazování. Soud shrnul, že z obsahu správního spisu jednoznačně vyplynulo, že

důkazy do té doby provedené, důvodně nasvědčovaly přetrvávajícím pochybnostem správce daně. Žalovaný splnil rovněž požadavky plynoucí z § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, o průběhu postupu k odstranění pochybností sepsal protokol, v němž uvedl, že považuje pochybnosti za přetrvávající.
[2] Soud se nepřiklonil ani k žalobní námitce, že postup k odstranění pochybností, který správce daně zvolil k prověření daňové povinnosti žalobkyně, měl být ukončen ve lhůtě, která byla založena pokynem řady D vydaným ministerstvem financí. Soud uzavřel, že daňový řád žádnou lhůtu pro ukončení postupu k odstranění pochybností nemá stanovenou, namítaný pokyn řady D již byl ministerstvem financí k datu 31. 1. 2010 zrušen a nemůže se tak uplatnit. Uvedl, že by sice bylo vhodné, aby při tak rozsáhlém dokazování správce daně zahájil daňovou kontrolu, avšak zvolený postup byl v souladu s daňovým řádem. Uzavřel, že k datu vydání rozsudku neexistují důvody, které by mohly svědčit názoru, že žalovaný má povinnost vydat rozhodnutí o daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty.

## II.

## Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností. Podrobně popsala průběh celého správcem daně zvoleného postupu, který trvá již od května 2011, a dosud nebylo vydáno rozhodnutí o daňové povinnosti za zdaňovací období březen 2011. Uvedla, že krajský soud učinil své závěry o nedůvodně tvrzené nečinnosti žalovaného z neveřejné části spisu, aniž by však upřesnil, co tato část spisu obsahuje, o jaké listiny či nosiče dat se jedná. Žádnými listinami nebyl ani při jednání soudu proveden důkaz. Z uvedeného důvodu považuje stěžovatelka rozsudek za překvapivý a z tohoto pohledu rovněž za nepřezkoumatelný.

[4] Další vadu v postupu soudu stěžovatelka spatřuje v tom, že se soud nezabýval účelností jednotlivých úkonů, činěných při správě její daně. V žalobě jasně uvedla, že relevantní důkazy pro stanovení daně byly shromážděny již k datu 10. 8. 2011 a následné úkony správce daně pak stěžovatelka označila za nadbytečné nebo nesouvisející s její daní. Soud však k tomuto tvrzení neučinil žádnou úvahu. Podle jejího názoru rozptýlila pochybnosti sdělené jí správcem daně ve výzvě vydané podle § 89 a násl. daňového řádu, řízení však přesto nebylo ukončeno vydáním rozhodnutí.

[5] Za nesprávné označila konstatování soudu na str. 8 rozsudku, že postup žalovaného je důvodný, neboť z prováděného dokazování vyplynuly skutečnosti, které mohou nadále u žalovaného vzbuzovat pochybnosti o čerpání nadměrného odpočtu na dani ze strany žalobkyně. Soud se nevěnoval zákonnosti zvoleného postupu žalovaného. Předmětem posuzování krajským soudem nebylo a ani nemělo být zjištění, zda existuje vyčerpávající počet důkazů, které by svědčily ve prospěch stěžovatelčina tvrzení, že nárok na vydání nadměrného odpočtu je uplatněn v souladu se zákonem. To by mohlo být soudem posuzováno až v rámci řízení o žalobě ve věci samé (ve věci vyměření daně z přidané

hodnoty). Stěžovatelka se však domáhala, aby nějaké rozhodnutí vůbec bylo vydáno, a v tomto ohledu namítala nečinnost žalovaného. Tento fakt však soud řádně neprojednal.

[6] Nesprávná byla i úvaha krajského soudu týkající se lhůt pro ukončení postupu k odstranění pochybností. Je zjevné, že tento postup nahradil dřívější institut vytýkacího řízení (§ 43 zákona o správě daní a poplatků). Podstata obou institutů zůstává shodná. Nemůže být proto správný názor soudu, že byl-li zrušen pokyn ministerstva financí, který stanovoval lhůtu k ukončení vytýkacího řízení, že by pro ukončení postupu podle § 89 daňového řádu nebyla stanovena lhůta žádná. Byla-li dříve pro obdobný institut zavedena dlouho užívaná správní praxe, není důvodu ji nyní opustit a ponechat tak užití tohoto postupu správce daně bez jakékoliv lhůty.

[7] Nesprávnost odůvodnění rozsudku spatřuje stěžovatelka rovněž v konstatování soudu, že by za dané situace bylo vhodné, aby správce daně zahájil daňovou kontrolu. Podle stěžovatelčina názoru to již není možné v situaci, kdy správce daně zvolí postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. Daňovou kontrolu pak smí správce daně zahájit již jen k návrhu daňového subjektu a takový návrh stěžovatelka nepodala. Závěr soudu tak zcela odporuje znění § 90 odst. 2 a 3 daňového řádu.

[8] Vzhledem ke všem uvedeným důvodům stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval, že i nadále pokračuje v aktivním zjišťování skutkového stavu, provádí rozsáhlé dokazování a ustanovil pro věc znalce. Tvrzení stěžovatelky, že žalovaný má již dostatek důkazů a může ve věci rozhodnout je nesprávné, o čemž ostatně svědčí i soudu předložený správní spis. Žalovaný odmítá i tvrzení žalobkyně, že by soud čerpal své závěry z neveřejné části spisu. Soudu byl zaslán veškerý spisový materiál, který se k věci pojí. Pojmem neveřejná část spisu možná soud myslel vyhledávací spis. Ten v době 1. 9. 2011, kdy se žalobkyně dostavila k nahlížení dopisu, ještě neexistoval. Soudu byl předán spis kompletní a bylo jen věcí stěžovatelky, že se s ním neseznámila. Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

## III.

## Hodnocení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost.

[12] Smyslem žaloby proti nečinnosti správního orgánu podle ustanovení § 79 s. ř. s. je posouzení, zda je správní orgán nečinný, a pro tento případ mu nařídit 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. Soudní řízení má samozřejmě svůj význam pouze tehdy, pokud nečinnost správního orgánu trvá. Pomine-li nečinnost v průběhu soudního řízení, soud žalobu zamítne podle § 81 odst. 3 s. ř. s., neboť vychází ze skutkového stavu, který zde je v den rozhodnutí soudu (srov. VOPÁLKA, V. a kolektiv. Soudní řád správní: komentář. Praha: C. H. Beck, 2004. s. 191).

[13] Za podmínky řízení lze označit předpoklady, při jejichž splnění lze ve věci meritorně rozhodnout. V případě žaloby dle § 79 s. ř. s. musí být splněny obecné podmínky na straně účastníků řízení, tj. způsobilost být účastníkem řízení, procesní způsobilost, a dále dle citovaného ustanovení musí být splněna povinnost bezvýsledného vyčerpání prostředků, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k ochraně proti jeho nečinnosti, a konečně povinnost tvrzení žalobce, že správní orgán nevydal rozhodnutí nebo osvědčení, ačkoli mu to zákon ukládá. 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 hmotněprávním posouzením věci, dle něhož je hodnocena důvodnost žaloby. Jestliže by krajský soud dospěl k závěru, že se nejednalo o nečinnost žalovaného podle § 79 odst. 1 s. ř. s., byla žaloba nedůvodná, nikoli neprojednatelná (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 3 Ans 11/2008 – 48). Tento závěr je též podstatný pro nyní souzenou věc.

[14] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc březen roku 2011 žalobkyně podala 22. dubna 2011. Správce daně dne 19. 5. 2011 (v zákonem stanoveném limitu) vydal výzvu ve smyslu § 89 daňového řádu, kterou požadoval po žalobkyni, aby ve lhůtě do 15 dnů od jejího doručení odstranila zcela konkrétně vyjádřené pochybnosti správce daně. Žalobkyně na výzvu reagovala přípisem ze dne 31. 5. 2011, předložila správci daně požadované listiny a navrhla pro důkaz svého tvrzení výslech svědků. Správce daně provedl výslech svědků (E. a S.), o čemž svědčí protokoly o ústním jednání ze dne 7. 6. 2011. Dne 26. 7. 2011 se dostavil ke správci daně zástupce žalobkyně k nahlédnutí do správního spisu; z obsahu protokolu o tomto jednání plyne, že současně požádal správce daně o sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností. Správce daně jej v reakci na tento požadavek informoval o záměru vyslechnout další svědky (pány K. a R.). Obsahem správního spisu jsou dále protokoly ze dne 10. 8. 2011 o opakovaném výslechu p. E., dále paní S. a pana K. Stanoviskem čj. 324370/11/248591607330 (bez uvedení data) reagoval Finanční úřad v Pardubicích na podnět žalobkyně na ochranu před nečinností ve věci vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, v němž informoval Finanční ředitelství v Hradci Králové, že, stručně řečeno, není schopen dosud stanovit předmětnou daň, protože jeho pochybnosti stále přetrvávají. Z těchto podkladů pak vycházelo i Finanční ředitelství v Hradci Králové, které sdělením ze dne 4. 11. 2011 odložilo podnět žalobkyně na nečinnost správce daně

s odůvodněním, že správce daně dosud neshromáždil dostatek podkladů pro vydání rozhodnutí. V následujících přípisech (ze dne 6. 1. 2012) požádal žalovaný o doplnění dožádání Finanční úřad pro Prahu; ten odpověděl v reakci přípisem ze dne 19. 1. 2012. Obsahem správního spisu je dále protokol o výpovědi svědka J. D. (ze dne 28. 2. 2012), který se rovněž vztahuje k zdaňovacímu období březen 2011 a šetřené dani.

[15] Z uvedeného popisu obsahu správního spisu je zjevné, že šetření správce daně ohledně daně z přidané hodnoty období březen 2011 nebylo ukončeno. Ostatně i z vyjádření žalovaného, podaného ke kasační stížnosti jednoznačně plyne, že o předmětné dani žalovaný dosud nerozhodl.

[16] V souzeném případě je namítána nečinnost správce daně, který pro účel správy stěžovatelčiny daně použil institutu popsaného v dílu 2. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, nazvaném postupy při správě daní, konkrétně v jeho § 89 a násl., a to postup k odstranění pochybností.

[17] Daňový řád nově v citovaném ustanovení normuje, že *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností. Ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty. Pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.*

[18] Navazující § 90 uvádí, že *o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností. Nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazovaní spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně. Neposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek.*

[19] Z uvedené citace je zcela zřejmé, že zákonodárce vytvořil zcela samostatný, procesně uzavřený institut, navazující na předchozí právní úpravu, v níž měl toto místo obdobný instrument, a to vytýkací řízení (§ 43 zákona č. 337/1992 Sb.). Předchozí právní úprava byla velmi kusá, nereflektovala rychlost a hospodárnost řízení a dávala tak prostor pro průtahy v řízení. Správní praxe v návaznosti na judikaturu správních soudů pak reagovala vydáním pokynů ministerstva financí, jimiž se snažila zamezit zbytečným průtahům v řízení a mnohdy i zbytečnému zadržování finančních prostředků daňových subjektů a stanovila lhůty, v jejichž průběhu mělo být vytýkací řízení dokončeno a vydáno rozhodnutí o příslušné dani. Možným rozdílem oproti předešlé právní úpravě je zcela zjevně snaha o důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být při tom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (zde vydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty). Ačkoliv zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoliv průtahů.

[20] Z popsaného je zřejmé, že postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3). Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato „výhoda“ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí. Rovněž tedy proto je třeba při využití postupu podle § 89 daňového řádu klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení.

[21] Pro účely rychlého postupu právě v situaci, kdy z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet (což je nyní souzená situace), má správce daně povinnost v případě pochybností vydat výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení. Jednoznačně tak daňový řád zavedl „časový tlak“ na správce daně, aby v takových případech konkrétních pochybností umožnil daňovému subjektu tyto co nejrychleji odstranit a rozptýlit a sám mohl o vzniku daňového odpočtu vydat co nejrychleji rozhodnutí a vyměřený nadměrný odpočet ve stanovené lhůtě daňovému subjektu vrátit.

[22] 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.

[23] 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.

[24] 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. Bylo by zcela bez procesní logiky, kdyby se správce daně musel již předem rozhodnout (bez řádné znalosti a prověření celé věci), který z instrumentů zvolí – zda užije postup k odstranění pochybností, nebo daňovou kontrolu. Zvolením jednoho z nich by pak podle logiky stěžovatelky vylučovalo užití druhého; tato alternativa nemůže obstát již jen z toho důvodu, že každý z nich správce daně volí v jiné skutkové situaci. Postup podle § 89 a násl. užije v případě, kdy již existují konkrétní dílčí pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost vyměřit. Pokud však správcovy pochybnosti odstraněny nejsou a daň není prokázána dostatečně věrohodně, správce daně výsledek tohoto postupu sdělí daňovému subjektu a ještě mu umožní podat návrh na doplnění dokazování. I v situaci, kdy daňový subjekt žádný další návrh nepodá, ať již jej má k dispozici, nebo je i nečinný, shledá-li správce daně důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Znamená to, že již nemůže další dokazování vést uvnitř postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly.

[25] Předchozí právní úprava vycházela z jednoznačnosti vyústění vytýkacího řízení vydáním rozhodnutí o dani (§ 43 zákona č. 337/1992 Sb.); z takového závěru také vycházela dřívější judikatura Nejvyššího správního soudu; např. v rozsudku ze dne 16. 11. 2010, čj. 9 Aps 5/2010 - 81 soud konstatoval, že „[p]*rostředkem právní ochrany proti tvrzenému nezákonnému zahájení vytýkacího řízení (§ 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) je žaloba dle § 65 a násl. s. ř. s. podaná proti konečnému rozhodnutí správce dně ve věci vyměření daně, nikoli žaloba na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 s. ř. s. Prostředkem právní ochrany proti účelově prodlužovanému vytýkacímu řízení (§ 43 zákona o správě daní a poplatků) je žaloba nečinnostní podaná dle § 79 a násl. s. ř. s.* V citovaném rozsudku vycházel soud jednoznačně z premisy, že „*vytýkací řízení může být zahájeno až po předložení příslušného přiznání k dani, a to pouze na základě konkrétních pochybností o údajích v něm uvedených, a na rozdíl od daňové kontroly končí vždy vydáním rozhodnutí*“.

[26] Jak je tedy uvedeno výše, zmíněný prostředek právní ochrany (žaloba 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.).

[27] Tak tomu však nemůže být v případě, kdy nový zákon, 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.

[28] 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).

[29] 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.

[30] Vzhledem ke shora uvedenému Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm bude krajský soud vázán právním názorem na řešenou právní otázku, vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. října 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu