ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **MPM Invest, s.r.o.**, se sídlem Rokycanova 2798, Pardubice, zastoupena JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční úřad v Pardubicích**, se sídlem Hronovická 2700, Pardubice, o žalobách na ochranu proti nečinnosti, v řízeních o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 5. 2012, čj. 31 Af 28/2012 – 47, a čj. 31 Af 29/2012 - 47,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Ans 11/2012 a 1 Ans 12/2012 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Ans 11/2012.

II. Rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 5. 2012, čj. 31 Af 28/2012 – 47, a čj. 31 Af 29/2012 - 47, **se zrušují** a věci **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Žalobkyně se podanými žalobami ke krajskému soudu domáhala ukončení nečinnosti žalovaného vydáním rozhodnutí o stanovení daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období duben 2011 a květen 2011. V obou případech krajský soud její žaloby v záhlaví uvedenými rozsudky zamítl.

[2] Krajský soud nejdříve zjišťoval, zda měl žalovaný k datu podání žaloby dostatek podkladů k rozhodnutí, či zda byl důvodný jeho postup při získávání dalších důkazů, neboť z doposud získaných důkazů nebylo možno daň stanovit. Dospěl k závěru, že žalovaný postupoval v souladu s § 85 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád"). V odůvodnění svých rozsudků krajský soud dále shodně uvedl, že žalovaný žalobkyni sdělil konkrétní pochybnosti o důvodnosti nadměrných odpočtů, které uplatňovala (povaha a způsob průběhu transakcí se zbožím v řádech miliónů korun); z tohoto důvodu správce daně oprávněně vedl další šetření a dokazování. Krajský soud shrnul, že z obsahu správních spisů jednoznačně vyplynulo, že důkazy do té doby provedené nasvědčovaly přetrvávajícím pochybnostem správce daně.

II.
Stručné shrnutí argumentů obsažených v kasační stížnosti

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka") podala proti rozsudkům krajského soudu včasné kasační stížnosti, v nichž tvrdí důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[4] Podrobně popsala průběh obou daňových kontrol. Stěžovatelka předně namítá, 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.

[5] 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. Krajský soud však k tomuto tvrzení neučinil žádnou úvahu.

[6] Za nesprávné označila konstatování krajského soudu na s. 9 rozsudků, 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. Krajský 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 DPH). Stěžovatelka se však domáhala, aby nějaké rozhodnutí vůbec bylo vydáno, a v tomto ohledu namítala nečinnost žalovaného. Tento fakt však krajský soud řádně neprojednal. S tím souvisí další námitka stěžovatelky; nesouhlasí totiž s konstatováním krajského soudu, že pochybnosti žalovaného o oprávněnosti čerpání nadměrného odpočtu na DPH mohou být vyvolány povahou a způsobem průběhu transakcí se zbožím v hodnotě v řádech milionů korun. Tento argument považuje stěžovatelka navíc za nepřezkoumatelný, neboť krajský soud vůbec nevysvětluje, jakou povahu a způsob

průběhu transakcí má na mysli a ani proč nepovažuje tyto obchody za nedostatečně doložené hodnověrnými písemnými podklady.

[7] Vzhledem ke všem uvedeným důvodům stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil oba rozsudky krajského soudu a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasačním stížnostem 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 krajskému soudu předložené správní spisy. Žalovaný odmítá i tvrzení stěžovatelky, že by krajský soud čerpal své závěry z neveřejné části spisu. Krajskému soudu byl zaslán veškerý spisový materiál, který se k věcem pojí. Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti jako nedůvodné zamítl.

III.
Spojení věcí

[9] Nejvyšší správní soud nejprve konstatoval, že obě žaloby směřují proti rozhodnutím téhož žalovaného, která spolu skutkově souvisejí. Stěžovatelka proti rozhodnutím uplatnila shodné žalobní námitky, krajský soud své rozsudky odůvodnil v podstatě shodně, obdobné jsou též důvody obsažené v kasačních stížnostech. Jsou tak splněny podmínky uvedené v § 39 odst. 1 s. ř. s. Proto prvním výrokem Nejvyšší správní soud spojil řízení o předmětných kasačních stížnostech ke společnému projednání.

[10] Zdejší soud též připomíná, že v obdobné věci stěžovatelky, ač vztahující se k postupu k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu a jinému zdaňovacímu období (březen 2011), rozhodl rozsudkem ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012 – 52, z něhož také částečně vycházel i při posouzení dané věci.

IV.
Právní názor Nejvyššího správního soudu

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti, shledal však, že rozhodnutí trpí vadami, k nimž musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnosti jsou důvodné.

[13] Nejvyšší správní soud k projednávané věci uvádí následující. 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.

[14] 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 by žaloba nedůvodná, nikoli neprojednatelná (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, čj. 3 Ans 11/2008 – 48). Tento závěr je též podstatný pro nyní souzenou věc.

[15] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že daňové přiznání k DPH za měsíc duben roku 2011 stěžovatelka podala 24. 5. 2011. Správce daně se stěžovatelkou zahájil dne 7. 6. 2011 daňovou kontrolu protokolem čj. 254119/11/248591607330. Po stěžovatelce požadoval předložení faktur vystavených společností AVARRIO, s. r. o. za toto zdaňovací období, skladovou evidenci, doklady o úhradě faktur a veškeré listiny a doklady související s uskutečněním dodávek zboží deklarovaných na fakturách. Obdobně, v případě zdaňovacího období květen 2011 poté, co stěžovatelka podala daňové přiznání (21. 6. 2011), zahájil dne 26. 7. 2011 žalovaný daňovou kontrolu a po stěžovatelce požadoval předložení příslušných dokladů, obdobných jako v případě zdaňovacího období duben 2011. Stěžovatelka správci daně předložila požadované listiny. Správce daně provedl výslech svědků, o čemž svědčí protokoly o ústním jednání ze dne 7. 6. 2011. Dne 26. 7. 2011 se dostavil ke správci daně zástupce stěžovatelky k nahlédnutí do správního spisu. Obsahem správních spisů jsou dále protokoly ze dne 10. 8. 2011 o opakovaném výslechu svědků. Dne 29. 9. 2011 podala stěžovatelka za obě zdaňovací období podněty na ochranu před nečinností Finančního úřadu v Pardubicích Ve stanoviscích čj. 324372/11/248591607330 (bez uvedení data), resp. čj. 324373/11/248591607330 Finanční úřad v Pardubicích ohledně podnětů informoval Finanční ředitelství v Hradci Králové, že, stručně řečeno, není schopen dosud stanovit předmětnou daň, protože jeho pochybnosti stále přetrvávají. Z těchto podkladů pak vycházel i žalovaný, který sděleními ze dne 4. 11. 2011 odložil podněty na nečinnost správce daně s odůvodněním, že správce daně dosud neshromáždil dostatek podkladů pro vydání rozhodnutí.

[16] 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 kasačním stížnostem. Stěžovatelka v tomto postupu spatřuje nečinnost žalovaného.

[17] 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). Správce daně je rovněž tím, kdo daňové

řízení a postupy v něm v rozsahu pochybností ve vztahu k daňově relevantním tvrzením daňového subjektu vede.

[18] Účelem daňové kontroly je zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola 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. Ukončena je sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, tedy souboru relevantních poznatků z daňové kontroly vyplynuvších. 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 kontroly. 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.

[19] Podle § 88 odst. 1 daňového řádu sepíše správce daně o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o dalších tam uvedených skutečnostech. Následně správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů a předloží mu jej k vyjádření (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Podle odstavce 4 cit. ustanovení, věty třetí, je podpisem zprávy o daňové kontroly ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

[20] 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.

[21] 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).

[22] 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. Proto nebylo nutné se zabývat dalšími námitkami stěžovatelky, které uváděla v kasačních stížnostech.

V.
Závěr a náklady řízení

[23] 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.

[24] O náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 7. listopadu 2012

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu