



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **REKOMET STEEL s. r. o.**, se sídlem J. Jabůrkové 308, Otrokovice, zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 10. 2018, č. j. 11 A 79/2016 - 51,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dne 18. 3. 2015 ukončil žalovaný u žalobce postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2014, neboť konstatoval potřebu provedení obsáhlejšího dokazování v případě zdanitelného plnění přijatého od plátce Lef Real s. r. o. (nákup měděných katod). Téhož dne proto u žalobce zahájil daňovou kontrolu v rozsahu uvedeného zdanitelného plnění a současně zahájil kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 v rozsahu všech přijatých zdanitelných plnění.

[2] Dne 22. 6. 2016 podal žalobce u Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“) žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, jež vymezil jako nečinnost žalovaného při provádění daňové kontroly. Domáhal se toho, aby žalovaný zpracoval a se žalobcem projednal zprávu o daňové kontrole za obě zdaňovací období do 30 dnů od právní moci rozsudku. Pokud by však v době rozhodování městského soudu byla daňová kontrola ukončena, domáhal se určení, že tato byla nezákonná.

II.

[3] Městský soud žalobu v záhlaví uvedeným usnesením zamítl. Uvedl, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu přípustnou obranou proti pasivitě správního orgánu, tedy i proti nepřiměřené délce daňové kontroly, která není ukončena rozhodnutím, ale podpisem zprávy o daňové kontrole. Neshledal však, že by se žalovaný dopustil tvrzených průtahů v žalobcem vymezených obdobích trvání daňové kontroly. V období ode dne 27. 7. 2015, kdy bylo žalovanému doručeno vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění do dne 8. 3. 2016, kdy odeslal mezinárodní dožádání do Německa, žalovaný provedl dvě svědecké výpovědi. Přestože žalovaný pochybil, když o konání těchto výpovědí vyrozuměl daňovou poradkyni žalobce, která již nedisponovala plnou mocí k zastupování, nečinil tyto úkony za účelem záměrného prodlužování řízení. Provedení obou výpovědí bylo nezbytné pro řádné provedení daňové kontroly. Související porušení práva žalobce být přítomen jejich provádění může mít vliv na zákonnost konečného rozhodnutí; neznamená však, že by žalovaný byl nečinný. Městský soud neshledal průtahy ani v dalších obdobích daňové kontroly, která žalobce vymezil. Žalovaný prováděl úkony, které nelze považovat za samoúčelné. Přestože byly v určitých časových úsecích prodlevy mezi jednotlivými úkony delší, s ohledem na rozsáhlost zjišťovaných skutečností a mezinárodní prvek, se nejednalo o pochybení, které by mohlo založit nezákonnost samotné daňové kontroly. Žalobce nadto neprokázal zkrácení na svých právech.

III.

[4] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Má za to, že se městský soud při hodnocení nečinnosti žalovaného v souvislosti s provedením dvou svědeckých výpovědí odchýlil od závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 2 Ans 3/2007 - 120. Aprobval totiž ve vztahu k namítané nečinnosti žalovaného provedení výsledků obou svědků, přestože připustil, že jsou důkazně nepoužitelné. Dle uvedeného rozsudku č. j. 2 Ans 3/2007 - 120 je však nesmyslná a neúčelná činnost z obsahového hlediska nečinností, jelikož vede k neodůvodněnému průtah v řízení. Provedl-li tedy žalovaný výslech svědků procesně nesprávným způsobem, založil průtah v řízení, který způsobil nezákonnost daňové kontroly.

IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti souhlasí s tím, že jeho úkony v daňové kontrole nelze považovat za nadbytečné a nesmyslné. Přestože výsledky svědků vykazují procesní vadu spočívající v nevyrozumění stěžovatele o jejich konání, nelze je označit za nesmyslné a neúčelné úkony. Výsledky byly uskutečněny na podnět stěžovatele a pro řádné provedení daňové kontroly. Nastalé pochybení žalovaného není z hlediska posouzení nečinnosti podstatné, neboť ve smyslu judikatury citované stěžovatelem se jedná o nečinnost pouze tehdy, provádí-li správní orgán úkony svou povahou nesmyslné, neúčelné či nezákonné, tj. postup, jehož účelem je záměrné protahování řízení. Toho se žalovaný nedopustil.

V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[8] Předmětem sporu je posouzení, zda se žalovaný dopustil nečinnosti v daňové kontrole, když provedl výslechy Bc. K. P. a V. H., aniž by stěžovatele o jejich provádění předem řádně informoval v důsledku chyby při doručování vyznamenání. Stěžovatel má za to, že v důsledku pochybení žalovaného nebylo možné tyto úkony použít jako důkaz, a proto představovaly nesmyslnou a neúčelnou činnost ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ans 3/2007 - 120.

[9] V rozsudku, o nějž stěžovatel opírá důvodnost své kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud uvedl, že: „*Nezbytným atributem ochrany práv jednotlivce je také její včasnost. Státní moc proto musí garantovat jednotlivci ochranu jeho práv dostatečně rychle. Smyslem žaloby na ochranu proti nečinnosti je zabezpečit onen časový rozměr ochrany práv jednotlivce, tedy předcházet vzniku nezákonné nečinnosti a zajistit odstranění stavu nezákonné nečinnosti a obnovení právního stavu založeného na dodržování zásady zákonnosti. Podle ustanovení § 3 odst. 3 správního řádu jsou správní orgány povinny svědomitě a odpovědně se zabývat každou věcí, která je předmětem řízení, vyřídit ji včas a bez zbytečných průtahů a použít nejhodnějších prostředků, které vedou ke správnému vyřízení věci. Pokud by proto správní orgán prováděl nesmyslné a neúčelné úkony, například s cílem protažovat záměrně řízení, jednal by v rozporu s citovaným ustanovením a toto jednání by se svou povahou a závažnými právními důsledky jak z pohledu adresátů veřejné správy, tak i z hlediska ochrany veřejného zájmu, dalo charakterizovat jako nečinnost správního orgánu. Lze tedy konstatovat, že nesmyslná a neúčelná činnost je z obsahového hlediska nečinností, neboť se s nečinností ve svých důsledcích dá srovnat, jelikož vede k neodůvodněnému průtahů v řízení.*“ K tomuto závěru se Nejvyšší správní soud přihlásil i v rozsudku ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 197/2014 - 25: „*Nečinnost však nemusí spočívat pouze v pasivitě správního orgánu, vybrž může spočívat i v činnosti, jež je nesmyslná a neúčelná, resp. tato činnost nevede k vydání meritorního rozhodnutí. Proto i pokud správní orgán provádí úkony, jež jsou však nesmyslné a neúčelné a jimiž se oddaluje rozhodnutí ve věci, lze toto jeho jednání jak z pohledu adresátů veřejné správy, tak i z hlediska ochrany veřejného zájmu charakterizovat jako nečinnost správního orgánu.*“

[10] Obdobné závěry pak vyslovil Nejvyšší správní soud rovněž ve vztahu k daňovému řízení, a to konkrétně při posuzování, zda se finanční úřad dopustil nečinnosti při provádění vytykáčích řízení, tedy postupu správce daně dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jež byl nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). V rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, uvedl, že: „*Dožadání totiž stává lhůty podle pokynu D-144 pro rozhodnutí ve věci určitého daňového subjektu pouze v případě, že se jedná o provedení takového úkonu v daňovém řízení, který je pro toto rozhodnutí nezbytný; nestává tedy lhůty v případě, že dožadání má za cíl prověřit skutečnosti s tímto daňovým subjektem sice související, ovšem pro rozhodnutí v jeho věci nikoli nezbytné.*“ V rozsudku ze dne 26. 3. 2008, č. j. 1 Ans 3/2008 - 78, uvedl, že: „*Pro posouzení důvodnosti žaloby na nečinnost může být mimo jiné důležité, zda se žalovaný vydávanými výzvami snaží zjistit podstatné informace vztahující se k příslušné daňové povinnosti, resp. relevantní skutečnosti, na základě kterých bude možné daň správně vyměřit, anebo zda se již z jeho strany jedná o zjišťování informací pro věc nepodstatných, tedy v jistém smyslu o zneužití práva.*“

[11] Byť se výše citovaná judikatura vztahovala k postupu v obecném správním řízení, resp. ve vytykáčích řízení, jsou její závěry z povahy věci přenositelné i na posuzování nečinnosti správce daně v rámci daňové kontroly. Smysl ochrany proti nečinnosti je totiž v jejím případě stejný. Je jím zabránění bezdůvodného prodlužování kontrolního postupu, a tím bezúčelného oddalování konečného zjištění, zda daňový subjekt přiznal daň ve správné výši (v případě kontrolního postupu před vyměřením), resp. zda mu byla vyměřena daň ve správné výši (v případě kontrolního postupu po vyměření). Je proto žádoucí, aby správce daně při kontrolním postupu jednal co možná nejrychleji, neboť jeho výsledek může podstatným způsobem ovlivňovat ekonomickou činnost daňového subjektu. Postupovat bez zbytečných průtahů ostatně správci daně ukládá rovněž zásada rychlosti, která je výslovně zakotvena v § 7 odst. 1 daňového řádu. Stejně tak je nezbytné trvat na tom, aby postup správce daně při daňové kontrole nevedl

k administrativnímu zatížení daňového subjektu v míře větší, než kterou je povinen snášet podle zákona. Při kontrolních postupech se proto musí správce daně ve smyslu zásady hospodárnosti zakotvené v § 7 odst. 2 daňového řádu vyvarovat provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantních nebo neúčelných úkonů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, sp. zn. 6 Afs 46/2014).

[12] Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu tedy vyplývá v případě přezkoumání postupu správce daně jako případné nečinnosti, která by měla za následek poškozování daňového subjektu na jeho právech, požadavek přezkoumat právě účelnost a nezbytnost úkonů správce daně v daném kontrolním postupu. Jinými slovy, není rozhodující formální existence úkonů v určité časové souslednosti, ale to, zda jednotlivé úkony naplňují z hlediska objasnění věci kritérium účelnosti a nezbytnosti. O takový úkon se jedná tehdy, pokud lze od tohoto úkonu a způsobu jeho provedení rozumně očekávat, že směřuje k dosažení cíle příslušného kontrolního postupu, tj. zejména ke zjištění pro věc podstatných skutkových okolností. Naopak v případě úkonu činěného jen formálně nebo úkonu, u něhož je již před jeho provedením zjevné, že nemůže přispět k naplnění účelu kontrolního postupu, dochází k porušování zmíněné zásady rychlosti a ke vzniku zbytečných průtahů, jejichž důsledkem může pak být i konstatování, že se správce daně vůči daňovému subjektu dopustil nezákonného zásahu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Ans 1/2010 - 65, a ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Ans 10/2011 - 170). Na druhou stranu nelze účelnost či nezbytnost provedeného úkonu posuzovat zpětně dle toho, zda bude následně osvědčen jako důkazní prostředek. K tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Ans 10/2011 - 170 uvedl, že „[z]a nečinnost správce daně nelze označit provedení důkazního prostředku či dožádání, u kterého rozumně předpokládal, že přispěje k uzavření vytykáčích řízení, ale které ve výsledku onen očekávaný posun ve věci nepřineslo. (...) Skutečnost, že protokol o výslechu svědka nebude následně osvědčen jako důkaz v daňovém řízení, sama o sobě neznamená, že správce daně úmyslně prodlužuje daňové řízení. Postačí, pokud se při jeho pořizování bylo rozumné domnívat, že přispěje k rozhodnutí ve věci.“ Úkon je tedy vždy třeba hodnotit toliko z toho hlediska, zda od něj bylo možné rozumně očekávat, že bude sloužit k účelu kontrolního postupu.

[13] Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že žalovaný zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu dne 18. 3. 2015. Při jejím zahájení stěžovatele zastupovala paní D. M. na základě substituční plné moci, kterou jí pro tento úkon udělila dne 5. 3. 2015 paní Jarmila Trnkalová, daňová poradkyně a zmocněnkyně stěžovatele dle generální plné moci pro správu daní ze dne 26. 2. 2015 (dále též „daňová poradkyně“). Dne 10. 6. 2015 zaslal žalovaný daňové poradkyni výsledek kontrolního zjištění, v němž mimo jiné konstatoval, že stěžovatel nedoložil důkazní prostředky, které by prokazovaly pořízení zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele Lef Real s. r. o. Na kontrolní zjištění reagoval stěžovatel vyjádřením ze dne 27. 7. 2015, které za něj podal zmocněnec Advokátní kancelář Hajdučík, s. r. o. (dále jen „advokát“). Dle plné moci ze dne 16. 6. 2015 byl advokát oprávněn jednat za stěžovatele a zastupovat jej v řízeních před soudy a jinými orgány ve věci DPH za zdaňovací období říjen a listopad 2014. Ve vyjádření stěžovatel navrhl provedení výslechu K. P., jednatelky Lef Real s. r. o., za účelem prokázání přijetí zdanitelného plnění. Přípisem ze dne 23. 10. 2015 žalovaný předvolal navrženou svědkyni k výslechu. Současně o tomto výslechu sepsal vyrozumění určené stěžovateli, které zaslal daňové poradkyni. Dne 5. 11. 2015 žalovaný vyslechl navrženou svědkyni, za stěžovatele se k výslechu nikdo nedostavil. Na základě výpovědi svědkyně předvolal žalovaný k výslechu přípisem ze dne 5. 2. 2016 V. H. Stejně jako v případě svědkyně pak zaslal vyrozumění o výslechu určené stěžovateli daňové poradkyni. Dne 24. 2. 2016 žalovaný provedl výslech V. H., za stěžovatele se k výslechu nikdo nedostavil. Dne 18. 4. 2016 podal stěžovatel Odvolacímu finančnímu ředitelství podnět na ochranu proti nečinnosti žalovaného spočívající v neukončení daňové kontroly. V podání je jako zástupce uvedena daňová poradkyně

pokračování

(na místě určeném pro podpis). Dne 24. 5. 2016 vyrozumělo Odvolací finanční ředitelství stěžovatele o odložení podnětu.

[14] Stěžovatel namítá, že výsledky byly provedeny v rozporu s § 96 odst. 5 a 6 daňového řádu, neboť o jejich konání nebyl řádně vyrozuměn (vyrozumění byla zaslána daňové poradkyni, nikoliv advokátovi), nemohl se jich účastnit a klást svědkům otázky. Jedná se tedy o nepoužitelné důkazy dle § 93 odst. 1 daňového řádu, které je třeba z hlediska nečinnosti kvalifikovat jako nesmyslné úkony, k nimž nelze přihlížet.

[15] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s posouzením městského soudu, že v daném případě se o nečinnost spočívající v nesmyslném a neúčelném postupu žalovaného nejednalo. Na místě je třeba korigovat toliko jeho dílčí závěr, že případný vadný postup správce daně v daňové kontrole není podstatný z hlediska posouzení nečinnosti a může mít vliv teprve na zákonnost konečného rozhodnutí ve věci. I při posuzování nečinnosti je třeba se zabývat tím, zda správce daně koná v souladu či v rozporu se zákonem. Zjednodušeně řečeno nestačí, že správce daně činí cokoliv, respektive jakkoliv. Daňový subjekt nemůže být ve své autonomii zatěžován kroky správce daně činěnými jinak, než jak to stanoví zákon, tedy mimo zákonem vytčené meze (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015 - 58). Na druhou stranu však nemusí každé dílčí pochybení správce daně dosáhnout takové intenzity, aby se z obsahového hlediska jednalo již o nečinnost. Vždy bude záležet na konkrétních skutkových okolnostech. V posuzované věci se přitom o výše popsanou nečinnost nejednalo.

[16] Mezi stranami není sporu o tom, že žalovaný pochybil, když o provádění svědeckých výpovědí vyrozuměl daňovou poradkyni, která již v dané fázi daňové kontroly stěžovatele v důsledku uplatnění plné moci pro nového zástupce nezastupovala. Jakkoli byl však tento postup procesně vadný, tato případná nezákonnost by mohla dosáhnout intenzity, kvůli které by ji bylo možno považovat za nečinnost, pouze tehdy, bylo-li by očividné, že žalovaný při provádění předmětných úkonů úmyslně ignoroval procesní práva stěžovatele a vědomě prováděl důkazní prostředky takovým způsobem, u něžž bylo zřejmé, že povede k nepoužitelnosti provedených důkazů z důvodu jejich procesní vady v následném řízení, takže zjevně tyto úkony prováděl mimo rámec daňové kontroly či bez souvislosti s ní. Tak tomu však v předmětné daňové kontrole nebylo. Žalovaný respektoval svou povinnost vyrozumět předem daňový subjekt o provádění svědecké výpovědi ve smyslu § 96 odst. 5 daňového řádu, neboť sepsal příslušné vyrozumění a toto adresoval stěžovateli. Byť toto vyrozumění nezaslal advokátovi, jenž se stal v dané fázi daňové kontroly zmocněncem namísto daňové poradkyně ve smyslu § 28 odst. 4 daňového řádu, nezaslal je ani zcela neznámé osobě bez vazby na stěžovatele, ale daňové poradkyni, která jej zastupovala při zahájení daňové kontroly a v jejím průběhu předkládala žalovanému podklady. Rovněž nelze odhlédnout od toho, že tato daňová poradkyně je uvedena jako zástupce stěžovatele v podnětu na nečinnost žalovaného, který byl podán až poté, kdy žalovaný oba výsledky provedl. Žalovaným prováděné výsledky přitom nepochybně směřovaly k řádnému ověření nároku stěžovatele na vrácení nadměrného odpočtu DPH (prokázání uskutečnění zdanitelného plnění je esenciální podmínkou nároku na odpočet), z hlediska objasnění věci tedy nebylo jejich provedení nadbytečné. Ostatně sám stěžovatel přisuzuje těmto výsledkům neúčelnost toliko z hlediska jejich následné *použitelnosti* jako důkazu pro vlastní rozhodnutí ve věci. Z věcného hlediska proti nim nic nenamítá, výslech svědkyně pro objasnění věci sám navrhol. V daném případě tedy postup žalovaného při provádění výsledků nelze prima facie považovat za nesmyslný a neúčelný úkon, který by bylo třeba považovat z obsahového hlediska za nečinnost způsobující nezákonnost celé daňové kontroly.

[17] Nejvyšší správní soud tedy nezjistil naplnění důvodu kasační stížnosti uplatňovaného stěžovatelem, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Ve věci

Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

[18] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec 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 21. března 2019

Mgr. David Hipšr
předseda senátu