



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce **Punktum, spol. s r.o.**, se sídlem Otická 758/19, Opava, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj** se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, ve věci nezákonného zásahu - DPH za 4. čtvrtletí roku 2012,

t a k t o :

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Podanou žalobou se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v tom, že žalovaný odepřel zasílat žalobci stejnopisy platebních výměrů, konkrétně pak výměru na DPH za 4. čtvrtletí roku 2012.

Žalobce v žalobě uvedl, že dne 22.11.2012 požádal žalovaného o zasílání platebních výměrů, žádost obsahovala takřka doslovný text § 140 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád). Dne 22.1.2013 žalobce podal přiznání k DPH za 4. čtvrtletí roku 2012, avšak ani po uplynutí zákonné lhůty mu nebyl doručen stejnopis příslušného platebního výměru. Vzhledem k tomu, že v podání ze dne 22.1.2013 byla údajně chyba, podal žalobce opis přiznání

na podatelnu dne 30.1.2013. Podle Odvolacího finančního ředitelství, na které se žalobce obrátil, postupoval žalovaný správně, neboť žalobce jako daňový subjekt může nahlédnout do svého spisu, případně získat informace prostřednictvím daňové informační schránky. Žalobcův požadavek na zasílání všech platebních výměrů neguje obecné pravidlo uvedené v § 140 odst. 1 daňového řádu. Žalobce s touto argumentací nesouhlasil, považoval tento postup za nezákonný zásah, jehož důsledkem bylo v tomto konkrétním případě, že žalobce zůstal v nejistotě, na základě čeho mu byla vyměřena DPH za 4. čtvrtletí roku 2012, když kromě jeho podání z 22.1.2013 přichází v úvahu také podání z 30.1.2013.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že zásah podle žalobce spočíval v omisivním jednání správce daně, tudíž by měl být přezkoumáván v rámci žaloby proti nečinnosti a navrhl proto odmítnutí žaloby. Dále žalovaný nesouhlasil s alternativní formulací petitu žalobcem, když podle žalovaného je nutno jednoznačně tvrdit, zda zásah dosud trvá či nikoliv. Žalovaný navrhl případně zamítnutí žaloby, když postup správce daně byl zákonný. Smyslem § 140 daňového řádu je podle žalovaného, aby nedocházelo k nadměrné zátěži, a to jak administrativní, tak ve vztahu k daňovému subjektu. Výjimka v § 140 odst. 3 daňového řádu směřuje k zaslání konkrétního a individualizovaného platebního výměru. Žalobcův požadavek na zasílání všech platebních výměrů je nekonkrétní a učinil by z § 140 odst. 1 daňového řádu obsoletní právní normu, jejíž aplikace by byla fakticky i právně vyloučena, a to pro neomezený okruh případů a neomezenou dobu.

Použití žaloby na ochranu proti nečinnosti nepřichází v dané věci v úvahu, neboť se žalobce nedomáhá vydání žádného rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení, nýbrž jen zaslání stejnopisu již vydaného rozhodnutí. K „nečinnostnímu zásahu“ soud poukazuje na judikaturu soudů rozhodujících ve správním soudnictví, především na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 16.11.2010 č.j. 7 Aps 3/2008-98. K tomu, že žalobou na ochranu proti nečinnosti se nelze domáhat pouhého doručení již vydaného rozhodnutí správního orgánu, srov. přiměřeně též rozsudek NSS ze dne 16.4.2008 č.j. 1 Ans 2/2008-52.

K alternativnosti petitu je třeba poukázat na rozsudek NSS ze dne 28.5.2014 č.j. 1 Afs 60/2014-48 : *Žalobce může již v žalobě na ochranu před nezákonným zásahem (§ 82 s. ř. s.) navrhnout eventuální petit: primárně se bude domáhat zákazu pokračování v porušování konkrétního žalobcova práva nebo příkazu obnovit stav před zásahem a eventuálně (pokud zásah v mezidobí skončí) bude požadovat určení, že zásah byl nezákonný.*

K tvrzenému zásahu soud zjistil, že žalobce požádal dne 22.11.2012 žalovaného, „aby nám byl ve smyslu ust. § 140 odst. 3 DŘ vydán vždy stejnopis platebního výměru, a to na všechny daně a všechna zdaňovací období, které byly správcem daně vydány od 1.1.2011 s výjimkou těch, které nám správce daně již zaslal. Dále žádám, aby nám byl zaslán stejnopis platebního výměru, který doposud nebyl vydán na každou daň, ke které jsme registrováni a každé zdaňovací období, a to ve lhůtě stanovené zákonem ve stejném ustanovení.“. Na žalobcův podnět reagovalo Odvolací finanční ředitelství argumentací, uvedenou shora v žalobě a ve vyjádření k žalobě, s tím, že žalobce má od roku 2006 zřízenou daňovou informační schránku.

Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.), každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Jak vyplývá z dlouhodobé a konstantní judikatury NSS, žaloba na ochranu před nezákonným zásahem může být úspěšná pouze při kumulativním splnění všech podmínek uvedených v § 82 s.ř.s (srov. např. rozhodnutí NSS ze dne 16.12.2008 č.j. 8 Aps 6/2007-247).

Podle § 140 odst. 1 daňového řádu, neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu.

Podle § 140 odst. 2 daňového řádu, za den doručení platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně.

Podle § 140 odst. 3 daňového řádu, daňový subjekt je oprávněn vyžádat si od správce daně stejnopis platebního výměru, který správce daně zašle daňovému subjektu do 30 dnů ode dne, kdy obdržel jeho žádost; je-li žádost podána před okamžikem vydání platebního výměru, běží tato lhůta ode dne jeho vydání.

Krajský soud rozhodl v této věci rozsudkem ze dne 18.12.2014 č.j. 22 A 47/2013-29, kdy žalobě vyhověl. Rozsudek byl však ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem NSS ze dne 21.10.2015 č.j. 3 Afs 22/2015-40, a to se závazným právním názorem, od něhož není krajský soud oprávněn se odchýlit (§ 110 odst.4 s.ř.s.).

NSS se ve zmíněném rozsudku nejprve zabýval povahou a funkcí vydávání platebních výměrů při konkludentním vyměřování daně podle § 140 odst. 1 daňového řádu a na to navázal výkladem k § 140 odst. 3 daňového řádu, když mj. uvedl:

„Nejvyšší správní soud je toho názoru, že není možné v době podání žádosti o zaslání platebního výměru dle zmíněného ustanovení obecně presumovat, že daňový subjekt bude mít ohledně všech svých budoucích daňových povinností u určitého správce daně pochybnosti o výši své daňové povinnosti, případně že bude nutno ve vztahu k dalším úkonům správce daně ověřit správnost jeho navazujícího postupu. Takový výklad by nedůvodně extenzivně rozšiřoval povinnosti daňových orgánů nad rámec textu i smyslu zákona. Je pravdou, že § 140 odst. 3 daňového řádu výslovně ve své poslední větě připouští možnost podání žádosti o zaslání stejnopisu platebního výměru ještě před jeho vydáním, nelze z toho však automaticky dovozovat, že na základě této části citovaného ustanovení lze do budoucna požadovat po daňových orgánech zasílání platebních výměrů za blíže neoznačená zdaňovací období na blíže neoznačené daně. Tato část ustanovení § 140 odst. 3 zjevně dopadá na situace, kdy je daňovému subjektu s vysokou mírou

pravděpodobnosti zřejmé, že se určitou jeho daňovou povinností bude správce daně zabývat a mohou zde vzniknout pochybnosti o výši daňové povinnosti či o navazujícím postupu správce daně. Lze tedy uzavřít, že stěžovatel v projednávané věci nepostupoval nezákonně, pokud nezaslal na základě obecné žádosti formulované *pro futuro* žalobci platební výměr na DPH za výše označené zdaňovací období. Krajský soud tak otázku nezákonnosti napadeného zásahu posoudil nesprávně. Tím spíše pak podle názoru zdejšího soudu ani nelze uložit stěžovateli povinnost zasílat na základě citované žádosti veškeré platební výměry do budoucna, jak učinil v jednom z výroků napadeného rozsudku. Pokud žalobce v této souvislosti odkázal na praxi jiných správců daně odlišnou od postupu stěžovatele, lze k tomu poznamenat, že jistě nic nebrání daňovým orgánům, aby v rámci vstřícného přístupu k daňovým subjektům vyhověli i obdobně obecné žádosti formulované do budoucna. Pokud tak ovšem daňové orgány neučiní, nelze se důvodně domáhat soudní ochrany proti jejich postupu z důvodu tvrzené nezákonnosti. Přestože již samotné výše uvedené závěry svědčí tomu, že nebyly naplněny všechny podmínky nezbytné pro vyhovění zásahové žalobě, nad rámec shora uvedeného odůvodnění se Nejvyšší správní soud zabýval též otázkou přímého dotčení práv stěžovatele posuzovaným zásahem. V tomto ohledu je třeba připomenout, že žalobce v žalobě tvrdil zkrácení na svých právech v důsledku vzniklé nejistoty ohledně jeho daňové povinnosti na DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2012. Jak dále uvedl, s ohledem na zvolený formát elektronického podání očekával, zda přiznání „projde“ nebo bude odmítnuto. Dodal, že dne 22. 1. 2013 podal přiznání k uvedené dani prostřednictvím datové schránky a kvůli údajné chybě v tomto podání podal opis přiznání na podatelnu stěžovatele též dne 30. 1. 2013. Krajský soud v Ostravě pak v napadeném rozsudku shodně se žalobcem shledal přímé zasažení práv žalobce právě v přetrvávající nejistotě ohledně jeho daňové povinnosti za uvedené zdaňovací období. Ani s tímto závěrem se však Nejvyšší správní soud ztotožnit nemůže. V obecné rovině jistě nelze *apriori* vyloučit, že daňový subjekt bude zkrácen na některém ze svých veřejných subjektivních práv tehdy, pokud mu správce daně přes podanou žádost podle § 140 odst. 3 daňového řádu nezasle platební výměr, který byl v souladu s § 140 odst. 1 téhož zákona pouze založen do spisu. V projednávané věci však k závěru o zkrácení práv žalobce dospět nelze. Je třeba zdůraznit, že nezaslání platebního výměru v případě konkludentně vyměřené daně, byť může daňový subjekt znejistět v náhledu na jeho právní pozici, ještě bez dalšího neznamena zásah do některého z jeho veřejných subjektivních práv. Jak již bylo výše uvedeno, Nejvyšší správní soud vychází v dané věci z toho, že zaslání stejnopisu platebního výměru v případě konkludentně vyměřené daně na základě žádosti dle § 140 odst. 3 daňového řádu je ve vztahu k daňovému subjektu primárně evidenčního či pomocně-informačního charakteru případně může pro daňový subjekt plnit též do určité míry funkci kontrolní (ve vztahu k navazujícímu postupu správce daně), posilující jeho právní jistotu. Dotčení právní sféry žalobce v důsledku nezaslání platebního výměru zakládaného do spisu dle § 140 odst. 1 daňového řádu rozhodně nelze vždy považovat za automatické. Pro projednávanou věc je stěžejní především ta skutečnost, že samotná daňová povinnost (výše vyměřované daně) se v případě platebního výměru vydaného podle § 140 odst. 1 daňového řádu neodchyluje od daně tvrzené žalobcem. Zde soud nemohl přehlédnout, že daň tvrzená žalobcem se v případě jím opakovaně podaného daňového přiznání nelišila a zmiňované pochybení v prvním přiznání se netýkalo žádného z určujících ukazatelů samotné daňové povinnosti (chyba se dle výše reprodukováného správního spisu týkala pouze struktury IČ zástupce žalobce). Pokud tedy jde v projednávané věci

o posouzení zásahu do práv žalobce, nelze akceptovat závěr krajského soudu, podle něhož nezasláním platebního výměru došlo k přímému zasažení práv žalobce spočívajícím v nejistotě ohledně jeho daňové povinnosti za uvedené zdaňovací období v důsledku údajné chyby v jednom z jeho více podání. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že nejen ve vztahu k výši vyměřované daně žalobce v žádné nejistotě nebyl (uvedené pochybení mělo zcela marginální charakter), ale že jeho případná „nejistota“ se nelišila od „nejistoty“ všech ostatních daňových subjektů, jejichž daň je vyměřována na základě daňového přiznání (srov. § 139 a násl. daňového řádu). Zákonná úprava je konstruována tak, že takto vnímaná „nejistota“ je vždy odstraněna, a to ať již prostřednictvím vydání platebního výměru založeného do spisu (§ 140 odst. 1 daňového řádu), tak případnou výzvou k odstranění pochybností. Takto popsaná míra nejistoty sama o sobě dotčení práv žalobce ještě nepředstavuje. Upozornil-li žalobce v této souvislosti na hypotetické možnosti pochybení správce daně při vydávání platebních výměrů, jež jsou pouze zakládány do spisu podle § 140 odst. 1 daňového řádu (zde soud podotýká, že tak žalobce učinil nikoliv v žalobě, ale pouze ve vyjádření ke kasační stížnosti), je nutno zdůraznit, že takové situace (např. změny čísel parcel či výměry pozemků u daně z nemovitosti) v projednávané věci nenastaly a na základě takto obecně popsaných „obav“ žalobce dovodit dotčení jeho práv nelze. Pokud pak jde o pochybnosti žalobce, zda jeho přiznání s ohledem na zvolený formát elektronického podání „projde“, zde je třeba připomenout (sám žalobce na to ostatně upozornil), že otázka nezákonnosti postupu stěžovatele spočívající v nepřijímání daňových přiznání v určitém formátu je u zdejšího soudu předmětem samostatného řízení a Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší se touto otázkou v daném řízení zabývat. Lze tedy uzavřít, že na rozdíl od krajského soudu dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že postup stěžovatele, který v dané věci nezaslal žalobci na základě jeho žádosti ze dne 22. 11. 2012 platební výměr na DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2012, nenaplnuje podmínky stanovené judikaturou správních soudů k tomu, aby byla žalobci poskytnuta soudní ochrana dle § 82 s. ř. s. Nejednalo se totiž o zásah, který by byl ve vztahu k žalobci nezákonný a který by přímo zasahoval do jeho práv. Logicky pak z totožných důvodů nemůže obstát ani ta část napadeného rozsudku krajského soudu, kterou daný soud stěžovateli do budoucna přikázal zasílat stejnopisy platebních výměrů dle citované žádosti.“

Krajský soud proto žalobu zamítl jako nedůvodnou v souladu s § 87 odst. 3 s.ř.s.

V souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl soud o náhradě nákladů řízení, když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu náklady nad běžnou úřední činnost.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval - v tom případě je možno

podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 14. 1. 2016

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu