

U S N E S E N Í

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudců Olgy Stránské a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci žalobkyně **T. P. s.r.o.**, IČ: , se sídlem x, zastoupené společností BD Consult, s.r.o., vykonávající daňové poradenství, se sídlem Jeseniova 1196/52, 130 00 Praha 3, proti žalovanému **Specializovanému finančnímu úřadu**, se sídlem nábreží Kpt. Jaroše 1000/7, 170 00 Praha 7, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem – nečinností žalovaného při kontrolách daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2013 až duben 2014,

t a k t o :

- I. Žaloba se odmítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**
- III. Žalobkyni se ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto usnesení vrací soudní poplatek ve výši 2.000,- Kč.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 3. 2. 2015 u Městského soudu v Praze a následně postoupenou Krajskému soudu v Praze jako soudu místně příslušnému domáhá ochrany před nezákonným zásahem, který spatřuje v nečinnosti žalovaného při provádění postupu k odstranění pochybností a následně v daňových kontrolách daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců prosinec 2013 až duben 2014 (dále jen „nečinnost“).

V podané žalobě žalobkyně argumentuje tím, že již samotná výzva na počátku postupu k odstranění pochybností ve věci DPH za prosinec 2013 neobsahovala označení konkrétních pochybností a požadovala i předložení nesouvisejících podkladů a že v průběhu tohoto postupu, navazující daňové kontroly a daňových kontrol před vyměřením daně za měsíce leden až duben 2014 byl žalovaný fakticky nečinný, když jeho úkony žalobkyně hodnotí jako nezákonné či nesmyslné. Proti nečinnosti žalované se žalobkyně neúspěšně bránila postupem podle § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Protože podle judikatury

Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) představované rozsudky ze dne 7. 11. 2013, č. j. 1 Ans 21/2012-42, či ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52, publikovaným pod č. 2729/2013 Sb. NSS, je nutno podávat žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu i v případě namítané nečinnosti, žalobkyně namítá právě nezákonný zásah spočívající v nečinnosti žalovaného. V návaznosti na žalobní tvrzení pak žalobkyně navrhla vydání rozsudku, jímž by soud žalovanému zakázal pokračovat v nezákonném zásahu – nečinnosti při kontrolách DPH za prosinec 2013 – duben 2014 a nařídil žalovanému do 15 dnů od právní moci rozsudku vyměřit DPH za toto období ve výši uvedené v daňových příznáních žalobkyně.

Žalovaný kromě popření oprávněnosti žalobních bodů navrhl odmítnutí žaloby. Předně považoval žalobu za předčasnou, neboť v souladu s právním názorem vysloveným v rozsudku NSS ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013-25, č. 2956/2014 Sb. NSS, byla žalobkyně v souladu s ustanovením § 85 s. ř. s. před podáním žaloby povinna vyčerpat právní prostředky ochrany poskytované daňovým řádem, a to stížností a následně žádostí o prošetření způsobu, jakým žalovaný stížnost vyřídil. O posledně jmenované žádosti však Odvolací finanční ředitelství rozhodlo až dne 30. 3. 2015 a žalobkyni bylo vyrozumění doručeno až dne 9. 4. 2015, zatímco žaloba byla podána již dne 3. 2. 2015.

Kromě toho žalovaný považuje žalobu za nepřipustnou, neboť ochrany proti nečinnosti se žalobkyně může domáhat jinými právními prostředky ve smyslu § 85 s. ř. s., a to žalobou podle § 79 s. ř. s., v níž by se mohl domáhat vydání rozhodnutí o dani ve smyslu § 81 odst. 2 s. ř. s. O tom, že žalobkyně spatřuje nezákonný zásah právě v údajné nečinnosti žalovaného, jasně svědčí žalobní body i petit žaloby. V tomto směru nelze užít rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52, č. 2729/2013 Sb. NSS, protože touto žalobou je napadána daňová kontrola před vyměřením. Vyměřovací řízení za měsíce prosinec 2013 až duben 2014, v jejichž rámci probíhají žalobou napadené daňové kontroly, nutně vyústí ve vydání platebních výměrů (meritorních rozhodnutí) a nedojde tak k situaci, o které rozhodoval v uvedeném rozsudku NSS. Žalobkyně nenapadá postup k odstranění pochybností vedený ve vztahu k DPH za prosinec 2013, neboť ten již skončil a nadále probíhá pouze daňová kontrola. Žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu nemůže podle žalované směřovat vůči rozhodnutí, a to jak ve smyslu jeho zrušení či změny, tak ve smyslu jeho vydání. Podala-li tedy žalobkyně žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu (žalobní typ přitom žalobkyně vymezila zcela jednoznačně), ačkoliv se mohla bránit žalobou na ochranu proti nečinnosti, je podaná žaloba nepřipustná a měla by být odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., jak plyne např. z bodu 38 rozsudku NSS ze dne 20. 7. 2011, č. j. 1 Aps 1/2011-101.

Podle § 79 odst. 1 s. ř. s. ten, kdo bezvýsledně vyčerpal prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně

proti nečinnosti správního orgánu, může se žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. To neplatí, spojuje-li zvláštní zákon s nečinností správního orgánu fikci, že bylo vydáno rozhodnutí o určitém obsahu nebo jiný právní důsledek.

Podle § 81 odst. 2 s. ř. s., je-li návrh důvodný, soud uloží rozsudkem správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí nebo osvědčení a stanoví k tomu přiměřenou lhůtu, ne však delší, než kterou určuje zvláštní zákon.

Podle § 82 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.

Podle § 85 s. ř. s. je žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

Podle § 87 odst. 2 věty první s. ř. s. soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.

Podle § 46 odst. 1 s. ř. s., nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže návrh byl podán předčasně nebo opožděně [písm. b)] nebo návrh je podle tohoto zákona nepřipustný [písm. d)].

Podle § 261 odst. 3 a 6 daňového řádu musí být stížnost vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení. Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti. Stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle odstavců 3 až 5.

Soud se v první řadě musel zabývat otázkou splnění podmínek řízení o podané žalobě. Námitku předčasnosti podané žaloby soud nepovažuje za důvodnou. Je samozřejmě pravdou, že NSS v rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013-25, č. 2956/2014 Sb. NSS, uzavřel, že prostředkem ochrany, jehož vyčerpáním je podmíněna přípustnost zásahové žaloby, kterou se žalobce domáhá ochrany proti zahájení či provádění daňové kontroly, je nejen stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu, ale i žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 téhož zákona. Pravdou je i to, že v tomto případě žalobkyně žalobu podala, aniž vyčkala na vyřízení své žádosti o prošetření

způsobu vyřízení stížnosti, rozhodné pro soud však je, že původní nedostatek podmínek řízení, který zde existoval v den podání žaloby, doručením vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství žalobkyni prostřednictvím její zástupkyně dne 9. 4. 2015 odpadl. V této situaci by již bylo nepřipustným formalismem žalobu odmítat pro předčasnost. V tomto směru lze analogicky odkázat např. na rozsudky NSS ze dne 7. 12. 2005, č. j. 3 Azs 421/2004-86, nebo ze dne 19. 6. 2008, č. j. 2 Afs 22/2008-62, s nimiž se Krajský soud v Praze v této otázce ztotožňuje.

Soud se však ztotožňuje se závěrem žalovaného, pokud jde o nepřipustnost žaloby podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., byť částečně z jiných důvodů. Předně soud uvádí, že nejen z označení žaloby, ale i z jejího textu a samotného petitu není nejmenších pochyb o tom, že žalobkyně vědomě zvolila žalobní typ podle § 82 s. ř. s. Pokud v textu žaloby opakovaně hovoří o nečinnosti žalovaného, odkazem na rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52, č. 2729/2013 Sb. NSS, jasně vysvětluje, proč zvolila cestu žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Vnitřní rozpor nelze spatřovat ani v uplatněném žalobním petitu. V souladu s ustanovením § 87 odst. 2 s. ř. s. se žalobkyně domáhá zákazu porušování jeho práv ze strany žalovaného (část požadující zákaz pokračování v nečinnosti) a současně uložení povinnosti, která má postavení žalobkyně co nevíce přiblížit stavu před zásahem (část požadující nařízení povinnosti do 15 dnů vyměřit DPH). Pokud je akceptován názor NSS, že nečinnosti v daňovém řízení, ať již správce daně provádí úkony v rámci postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo třeba místního šetření, je třeba se bránit žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu a nikoliv žalobou na ochranu proti nečinnosti, je možno (byť ne zcela) obnovit stav před zásahem v zásadě jen tím, že dojde k vyměření daně, resp. nadměrného odpočtu, tj. nastane situace, jako kdyby daňová kontrola, resp. postup k odstranění pochybností, jejichž neukončení vyměření daňové povinnosti, resp. nadměrného odpočtu brání, proběhly v odpovídajícím časovém rámci. Jiným postupem než vydáním rozhodnutí o daňové povinnosti žalobkyně totiž nelze důsledky plynoucí ze stále běžící daňové kontroly, popř. postupu k odstranění pochybností, odstranit, neboť samotné ukončení těchto postupů v případě přetrvávající nečinnosti žalovaného nijak situaci žalobkyně nevyřeší. Proto i v případě, kdy je nečinnost správního orgánu řešena žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, příkazová část žalobního petitu musí znít na vydání rozhodnutí (platebního výměru), jímž jedině dojde k ukončení průtahů. Pokud by tedy soud vyšel ze stávající judikatury NSS, nelze nalézt žádnou známku vnitřní rozpornosti podané žaloby a nebylo tedy důvodu žalobkyni vyzývat k odstraňování vad žaloby.

Problémem podané žaloby je ovšem skutečnost, že se domáhá vydání rozhodnutí konkrétního obsahu, a to vyměření DPH ve shodné výši jako žalobkyně uvedla v daňových přiznáních za jednotlivé sporné měsíce. To je

požadavek, který je podle ustálené judikatury NSS v případě žaloby na ochranu proti nečinnosti vyloučen (rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2010, č. j. 5 Ans 11/2010-104; výjimkou je případ nevydání osvědčení – viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98, č. 2206/2011 Sb. NSS). Je-li vyloučen v případě žaloby na ochranu proti nečinnosti, soud nevidí důvod, aby o požadavku na vydání konkrétního obsahu bylo možno uvažovat v případě žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu. Proti obsahu rozhodnutí, jímž bude žalobkyni vyměřena DPH za předmětná daňová období, totiž bude moci žalobkyně brojit (poté, co vyčerpá odvolání) žalobou podle ustanovení § 65 s. ř. s. Je tak zřejmé, že žaloba je v části domáhající se uložení povinnosti vyměřit DPH v souladu s přiznáními žalobkyně nepřipustná podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Podle stejného ustanovení ve spojení s ustanovením § 85 s. ř. s. je ovšem žaloba podle přesvědčení Krajského soudu v Praze nepřipustná i jako celek. V tomto směru soud souhlasí se žalovaným v tom, že obranou proti nečinnosti žalované ve správním řízení má být v souladu se zásadou subsidiarity žaloba na ochranu proti nečinnosti.

Zdejší soud považuje za nutné předně odkázat na rozsudek NSS ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Aps 4/2011-80, z něhož se především podává, že „řízení o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu správního orgánu je třeba vnímat jako sběrnou kategorii zajišťující ochranu veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob v situacích, kdy jiná obrana předvídaná soudním řádem správním nepřichází v úvahu. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu je tedy subsidiárním prostředkem ochrany před činností veřejné správy (...). Jestliže proti konkrétnímu aktu veřejné správy existuje jiný prostředek nápravy, nepřichází zásahová žaloba pro dotčený subjekt v úvahu: jedním z těchto prostředků je nepochybně žaloba proti správnímu rozhodnutí. Institut žaloby proti nezákonnému zásahu přitom "nemůže být vykládán jako jakási náhražka žaloby proti rozhodnutí správního orgánu a není proto ani v procesní dispozici účastníka řízení volit, kterou z těchto žalob bude pro sebe považovat za výhodnější a které řízení tedy bude iniciovat. Určujícím kritériem pro podání této žaloby totiž není jakási procesní taktika žalobce, nýbrž povaha napadeného úkonu. Přitom platí, že žaloba proti rozhodnutí správního orgánu má před žalobou proti nezákonnému zásahu přednost v tom smyslu, že lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky, je tak účastník řízení povinen učinit a teprve po vyčerpání těchto prostředků si zároveň otevírá procesní prostor pro případné podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Přímou žalovat nezákonný zásah je proto možno jen tehdy, pakliže ochrana jinými právními prostředky není možná. Vztah obou zmíněných žalobních typů tak lze označit za primát žaloby proti rozhodnutí...“. Jak v popisované věci NSS dodal, „[16] Pokud by Nejvyšší správní soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem přes zákaz obsažený

v § 85 s. ř. s. připustil, umožnil by žalobci fakticky dvojí projednání téže věci před soudem. I kdyby postup žalovaného shledaly správní soudy nezákonným ..., přesto by odvolací orgán musel o odvolání rozhodnout. Toto rozhodnutí by přitom žalobce v případě nespokojenosti mohl napadnout před správním soudem žalobou podle § 65 s. ř. s. a v závislosti na formulaci žalobních bodů by se správní soudy opět musely celou situací zabývat. Takový postup by byl nejen v rozporu s § 85 s. ř. s., nýbrž i s obecným principem subsidiarity správního soudnictví obsaženým v § 5 s. ř. s. “.

Krajský soud v Praze si je vědom toho, že shora uvedené závěry byly vysloveny ve vztahu k právní úpravě plynoucí ze zákona o správě daní a poplatků, podstatný je však obsah výkladu, týkající se vztahu jednotlivých žalobních typů dle soudního řádu správního, který ob stojí i v podmínkách nové úpravy daňového řízení. Stejně tak si je zdejší soud vědom skutečnosti, že citované rozhodnutí dopadalo na výklad ustanovení § 85 s. ř. s., který byl s účinností od 1. 1. 2012 ve vztahu k již ukončeným nezákonným zásahům novelizován. V tomto případě jde však o zásah trvající, podmínky, jehož soudního projednání nebyly změnou ustanovení § 85 s. ř. s. dotčeny. Předmětnou novelou nebyla nijak dotčena samotná definice nezákonného zásahu respektující ustanovením § 85 s. ř. s. vymezenou zásadu subsidiarity, tj. vylučující postup podle § 82 s. ř. s. tam, kde do úvahy přichází jiný typ soudní ochrany ve správním soudnictví. Stejný vztah subsidiarity, jaký byl popsán shora, pak platí ve smyslu § 85 s. ř. s. i mezi žalobou na ochranu před nezákonným zásahem a žalobou na ochranu proti nečinnosti. Lze-li se tedy ochrany domoci žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, nemůže být žaloba na ochranu před nezákonným zásahem podaná z téhož důvodu úspěšná. Subsidiární pozice řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem ve vztahu k řízením o žalobách podle § 65 a § 79 s. ř. s. proto vylučuje, aby se žalobce bránil žalobou podle § 82 s. ř. s. proti dílčím úkonům správního orgánu (správce daně) ve správním řízení (daňovém řízení), ale i prodlevám v postupu v rámci řízení, jež nutně musí být ukončena vydáním rozhodnutí napadnutelným žalobou podle § 65 s. ř. s., samozřejmě za předpokladu, že žaloba podle § 65 s. ř. s., resp. § 79 s. ř. s. žalobci může poskytnout potřebnou ochranu proti nezákonnému postupu správního orgánu (správce daně).

V projednávané věci žalobkyně brojí proti procesnímu postupu správce daně v daňovém řízení, konkrétně proti průtahům v rámci postupu k odstranění pochybností a v daňových kontrolách. K tomu je třeba uvést, že v režimu daňového řádu jsou postup k odstranění pochybností i daňová kontrola postupy, které se vždy uskutečňují uvnitř nalézacího daňového řízení (srov. komentář k § 85 a § 89 in Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M.: *Daňový řád. Komentář*. Praha : Wolters Kluwer, 2011), které musí vždy skončit vydáním správního rozhodnutí napadnutelného žalobou podle § 65 s. ř. s., tedy platebního výměru, popř. usnesení o zastavení řízení.

Srov. v této souvislosti např. ustanovení § 78 odst. 1 daňového řádu, které umožňuje provádět místní šetření a jiné úkony při vyhledávací činnosti správce daně mimo zahájené řízení; takové ustanovení ve vztahu k postupu k odstranění pochybností ani ve vztahu k daňové kontrole daňový řád neobsahuje, tudíž jejich konání mimo řízení nepřipouští. V případě daňové kontroly může být nalézací řízení zahájeno z moci úřední postupem podle § 87 daňového řádu. Takto zahájené řízení je řízením doměřovacím, přičemž z ustanovení § 143 odst. 2 a 144 odst. 1 daňového řádu pro toto řízení plyne, že takové řízení musí být také ukončeno vydáním dodatečného platebního výměru, a to případně i s nulovou doměřenou částkou, jestliže nebyl zjištěn rozdíl oproti poslední známé dani, popř. dojde k zastavení řízení podle § 106 daňového řádu (obdobně viz komentář k § 85 in Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011, str. 178-179). Daňová kontrola ovšem může představovat i postup navazující v rámci již zahájeného doměřovacího řízení na postupy a úkony jiné, např. na výzvu správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Vedle toho může daňová kontrola navazovat na jiné úkony v rámci již zahájeného vyměřovacího řízení, např. na výzvu správce daně podle § 145 odst. 1 citovaného zákona, která takové řízení zahájí z moci úřední, nebo může mít své místo uvnitř doměřovacího či vyměřovacího řízení zahájeného úkonem daňového subjektu – podáním řádného či dodatečného daňového tvrzení. Také vyměřovací řízení musí ve všech případech (srov. § 139 odst. 2 a § 140 odst. 1 daňového řádu) skončit vydáním správního rozhodnutí přezkoumatelného soudem na podkladě žaloby podle § 65 s. ř. s., nanejvýše může dojít k tomu, že v případě, kdy v rámci vyměřovacího řízení nebyl správcem daně užit postup k odstranění pochybností a vyměřovaná daň se neodchyluje od daně tvrzené, není třeba vydaný platební výměr oznamovat daňovému subjektu a rozhodnutí se bez dalšího založí do spisu.

Podle názoru Krajského soudu v Praze pak lze výše uvedené závěry vztáhnout i na postup k odstranění pochybností. Tento postup samotný navazuje na úkon daňového subjektu – řádné či mimořádné daňové tvrzení – a jako takový je tudíž pouze případným dílčím stádiem tímto daňovým tvrzením vyvolaného vyměřovacího či doměřovacího řízení, které také musí být ukončeno vydáním platebního výměru či zastavením řízení, a to i v případě, kdy na něj fakultativně naváže daňová kontrola jako další z možných postupů uplatňovaných v daňovém řízení. Z uvedeného tudíž plyne, že daňový řád změnil dosavadní procesní úpravu daňového řízení v tom směru, že daňová kontrola již nově musí vždy skončit vydáním správního rozhodnutí, proti němuž se lze bránit podáním žaloby u soudu, resp., jehož vydání se lze před soudem domáhat. Pokud jde o institut postupu k odstranění pochybností nahrazující dřívější vytýkácí řízení podle zákona o správě daní a poplatků, zde naopak změny v daňových procesních předpisech nemají takovou povahu, že by odůvodňovaly změnu v dostupných prostředcích soudní ochrany (tím ve vztahu k úkonům ve vytýkáacím řízení nebyla žaloba na ochranu před nezákonným

zásahem – srov. rozsudek NSS ze dne 16. 11. 2010, čj. 9 Aps 5/2010-81, č. 2261/2011 Sb. NSS). Lze tedy dospět k závěru, že v tomto směru tak nově není prostor pro uplatnění žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu ani ve vztahu k úkonům správce daně činěným v rámci postupu k odstranění pochybností ani v rámci daňové kontroly. Zde je třeba zdůraznit, že tento závěr nemůže být absolutní a je k němu třeba připustit určitou (byť limitovanou) výjimku.

V případě, kdy postup k odstranění pochybností či daňová kontrola skončí vydáním (dodatečného) platebního výměru na nulovou částku nebo částku tvrzenou, je třeba respektovat, že daňový subjekt postrádá subjektivní oprávnění k podání žaloby podle § 65 s. ř. s. a v důsledku toho zde může absentovat soudní ochrana ve vztahu k opakovaně nedůvodně zahajovaným řízením (zejména vyměřovacím ve vztahu k daňovým subjektem uplatňovaným nadměrným odpočtům, ale nelze vyloučit také případ opakovaných daňových kontrol, jež může daňový subjekt důvodně pociťovat jako šikanózní), které mohou přesto daňový subjekt značně zatěžovat. Proto je možno uzavřít, že žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu směřující vůči úkonům správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly (resp. vůči jeho nečinnosti při těchto postupech) je principiálně vždy nedůvodná, ledaže žalobce tvrdí skutečnosti, z nichž plyne, že konkrétní úkony správce daně citelně zasahují do jeho veřejných subjektivních práv, přičemž současně uvádí i okolnosti, z nichž je již v této fázi zjevným, že i v případě časově odpovídajícího průběhu těchto postupů řízení běží nedůvodně, neboť nelze očekávat, že by skončilo doměřením daně, resp. jejím vyměřením nad tvrzenou výši. Takovými okolnostmi bude zpravidla fakt, že obdobně bezvýsledná řízení byla správcem daně vyvolána již v nedávné minulosti. Nezákonný zásah však nemůže mít povahu trvající nečinnosti správce daně, neboť tu může daňový subjekt úspěšně namítat v žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu a domoci se tak u soudu uložení povinnosti žalovaného vydat konečné rozhodnutí v řízení (vyměřovacím či doměřovacím) v určité lhůtě. V tomto řízení soud (při chybějící zákonem stanovené lhůtě – v tomto směru je výjimkou pouze nové ustanovení § 254a daňového řádu – a při dosud neukotvené správní praxi) přezkoumá dosavadní postup správce daně, soustředěnost jeho dosavadních úkonů a jejich materiální odůvodněnost včetně případné míry, v níž prodlení lze přičítat postupu daňového subjektu, a v případě, že zjistí nedůvodné prodlevy, uloží správci daně vydat rozhodnutí v dodatečně přiměřené lhůtě, která by však v zásadě nikdy neměla přesáhnout limit několika desítek dnů, neboť dosavadní nečinnost a z toho plynoucí obtíže při včasném dokončení řízení musí jít k tíži prodlévajícího správce daně, nikoliv daňového subjektu.

Krajskému soudu v Praze je známo, že shora učiněné závěry se odchylují od závěrů vyslovených NSS v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012-52, 2729/2013 Sb. NSS, které pak byly následně převzaty v rozsudcích

následujících, např. ze dne 7. 11. 2012, čj. 1 Ans 11/2012-59, ze dne 7. 11. 2012, čj. 1 Ans 12/2012-53, ze dne 22. 5. 2013, čj. 1 Ans 21/2012-42, a ze dne 19. 12. 2012, čj. 2 Ans 15/2012-22. NSS zde totiž dospěl k závěru, že: „*zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, již nepředpokládá jako jedinou alternativu ukončení postupu k odstranění pochybností (na rozdíl od § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) vydání rozhodnutí, ale umožňuje i postup jiný, jímž je možnost zahájení daňové kontroly v pevně stanoveném rozsahu (§ 90 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu). Soud se v takových případech nemůže sám přiklonit k jedné ze zákonem předpokládaných alternativ a správnímu orgánu přikázat vydání rozhodnutí ve věci samé. Z pohledu soudní ochrany a volby typu žaloby proto nelze za účinnosti daňového řádu a působení jeho § 89 a násl. použít dřívější judikaturu vztahující se k § 43 zákona o správě daní a poplatků, a k možnosti soudní obrany proti účelově prodlužovanému vytykácímu řízení žalobou proti nečinnosti.*“ Citovaná právní věta obsahuje i jediný důvod, který vedl NSS k závěru o nepřipustnosti žaloby na ochranu proti nečinnosti ve vztahu k prodlevám správce daně v postupu k odstranění pochybností. Se shora uvedenými závěry se však zdejší soud neztotožňuje, a má za to, že judikatura NSS by měla být v této otázce přinejmenším ve vztahu k trvajícím zásahům přehodnocena.

Předně je třeba konstatovat, že podle názoru zdejšího soudu NSS neodůvodněně odděluje postup k odstranění pochybností od daňové kontroly, jako by se jednalo o samostatná řízení. Tak tomu však není. Jedná se pouze o dílčí postupy, které se uskutečňují uvnitř vyměřovacího či doměřovacího řízení. Z hlediska soudní ochrany pak není rozhodující, zda správce daně musí soudem přezkoumatelné rozhodnutí vydat přímo v rámci postupu k odstranění pochybností nebo až po ukončení navazující daňové kontroly. Rozhodující je, že nalézací řízení jako takové musí být ukončeno vydáním soudem přezkoumatelného rozhodnutí. Soudu proto nic nebrání, aby v rámci řízení o podané žalobě na ochranu proti nečinnosti správci daně uložil vydání rozhodnutí, a je pouze na správci daně, jaké postupy ve výrokem soudu poskytnuté dodatečné lhůtě uplatní. V případě, že správce daně skutečně byl nečinný, bude (logicky) na jeho odpovědnosti, aby mj. již i v návaznosti na zjištění, že byla podána žaloba na nečinnost, maximálně urychlil svůj postup. Soud ani daňový subjekt však nelze činit odpovědným za pochybení správce daně a správce daně si musí být vědom rizika, že v návaznosti na rozhodnutí soudu o podané žalobě mu již nemusí poskytnutá lhůta k vydání rozhodnutí vždy postačovat k podrobnému projednání případných pochybností a tudíž svou nečinností může být správce daně doveden do situace, kdy bude muset akceptovat podané daňové tvrzení. Důvody pro případné navazující zahájení doměřovacího řízení (jež s ohledem na vyšší riziko šikanózní povahy takového postupu budou muset být dosti konkrétní a vážné) pak bude muset získat méně zatěžujícími postupy mimo nalézací řízení v rámci vyhledávací činnosti.

Krajský soud v Praze se z těchto důvodů nemůže ztotožnit ani s rozsudkem NSS ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29, (schválen k publikaci), podle nějž obranou proti nezákonně vedené daňové kontrole zahájené před prvním vyměřením daně, i v případě tvrzených neoprávněných průtahů, je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu dle § 82 a násl. s. ř. s., nikoli žaloba proti nečinnosti správního orgánu dle § 79 a násl. téhož zákona. NSS se zde opírá o argumenty, že *„bezprostředním výsledkem daňové kontroly není rozhodnutí o stanovení (vyměření) daně, ale zpráva o daňové kontrole, na jejímž základě teprve může být takové rozhodnutí vydáno. Nejvyšší správní soud se proto nemůže ztotožnit s názorem krajského soudu, který tvrdí, že výsledkem daňové kontroly probíhající před vyměřením daně je vždy vydání platebního výměru. Je nepochybné, že platební výměr správce daně vydá, nicméně se nejedná o rozhodnutí, kterým se ukončuje daňová kontrola. Výsledkem daňové kontroly je zpráva o daňové kontrole, která musí být projednána a podepsána, aby byla daňová kontrola řádně ukončena. Bez ní není možné rozhodnutí v daňovém řízení na základě daňové kontroly vydat. (...) V situaci, kdy by soud nařídil správci daně rozhodnout ve věci, aniž by byla projednána a podepsána zpráva o daňové kontrole, připravil by daňový subjekt o práva, která mu zákon v souvislosti s ukončením daňové kontroly přiznává (tedy zejména možnost vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění).“*

Východiska NSS považuje zdejší soud za mylná. Jak již bylo vyloženo shora, i daňová kontrola je součástí nalézacího daňového řízení, jež jako takové musí být ukončeno vydáním rozhodnutí, v němž budou výsledky daňové kontroly subsumovány (stejně jako např. závazná stanoviska dotčených orgánů v případě řady správních řízení). Z hlediska posouzení práva na přístup k soudní ochraně ve smyslu čl. 36 Listiny a subsidiarity žalobních typů správního soudnictví zakotvené v § 85 s. ř. s. je tedy nepodstatné, čím končí daňová kontrola jako taková. Podstatné pouze je, zda se odehrává uvnitř určitého správního řízení a zda takové správní řízení musí být zakončeno vydáním rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., jež je žalobce oprávněn napadnout před soudem. Pokud ano a nejsou-li dány podmínky pro aplikaci části věty za středníkem § 85 s. ř. s., je žalobce povinen využít přednostně podle okolností buď žaloby podle § 65 s. ř. s., nebo žaloby podle § 79 s. ř. s. Při použití logiky NSS by bylo nutno např. usoudit, že bezprostředním výsledkem žádosti o vydání závazného stanoviska je závazné stanovisko a nikoliv správní rozhodnutí, v němž je subsumováno. Proto by bylo namístě proti jednotlivým úkonům dotčeného orgánu nebo proti jeho nečinnosti namístě se bránit zásahovou žalobou. Ještě absurdněji by bylo možno argumentovat tím, že výslech osoby zúčastněné na správě daní bezprostředně končí sepsáním protokolu o jejím výslechu, nařízení zpracování znaleckého posudku předložením posudku, popř. výslechem znalce, přerušení řízení rozhodnutím o jeho pokračování apod., přičemž žádný z těchto konečných bodů nemá povahu rozhodnutí ve smyslu

§ 65 s. ř. s. Přesto podle Krajského soudu v Praze není důvodu v případě dosud neskončeného řízení připouštět obranu např. proti nařízení znaleckého posudku nebo proti rozhodnutí o přerušení řízení formou žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu.

Ostatně zde nelze vycházet ani z NSS presumované důvěry, že „platební výměr správce daně vydá“. Třebaže dojde ke skončení daňové kontroly, nemusí to žalobci jakkoliv prospět. Zůstane-li správce daně nečinný (a taková nečinnost je také žalobcem tvrzena), platební výměr přesto nevydá. I proto je nečinnostní žaloba domáhající se vydání rozhodnutí v nalézacím řízení jediným skutečně funkčním a efektivním nástrojem v rukou žalobce. Krajský soud v Praze přitom rozhodně nemůže souhlasit s tvrzením, že nařízením vydání rozhodnutí podle § 81 odst. 2 s. ř. s. by byl daňový subjekt připraven o právo vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění či o jiná procesní práva. Uložení povinnosti vydat rozhodnutí jako právem předvídaný důsledek jeho předchozí procesní nečinnosti totiž nic nemění na povinnosti správního orgánu ve zbylém čase v řízení respektovat procesní práva účastníků. Nutnost projednání výsledku daňové kontroly s daňovým subjektem může snad za určitých okolností odůvodňovat poskytnutí delší lhůty pro vydání rozhodnutí, nikoliv však nepřipustnost žaloby na ochranu proti nečinnosti; správce daně musí být připraven nést důsledky své předchozí procesní neaktivity tím, že bude muset svou činnost významně zintenzivnit nebo pro nedostatek kontrolních zjištění dát daňovému subjektu za pravdu. Při akceptaci argumentu NSS by nemohla být ostatně přípustná žaloba na ochranu proti nečinnosti např. u veškerých správních řízení, v nichž správní orgán dosud účastníky neseznámil s obsahem spisu ve smyslu § 36 odst. 3 správního řádu. To se jeví zdejšímu soudu jako závěr zjevně nerozumný.

NSS v citovaných rozhodnutích bez dalšího také odkazoval na využitelnost své judikatury, která se zabývala možnostmi soudní ochrany proti nezákonně vedené daňové kontrole (usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). Ani tento závěr, jak bylo již shora naznačeno, však Krajský soud v Praze nesdílí. Rozšířený senát totiž v odkazovaném usnesení vyšel z východiska, že: *„Jsou to právě tyto dvě skutečnosti, které jsou významné pro další úvahy o charakteru rozhodnutí o námitkách proti postupu správce daně a pro způsob, jakým lze ve správním soudnictví poskytnout ochranu proti nezákonné daňové kontrole. Za prvé, samotný proces daňové kontroly nemusí vždy vyústit v soudem přezkoumatelné rozhodnutí. Za druhé, zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím ve smyslu § 32 daňového řádu. Není však ani rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s.“* Jak již zdejší soud výše dovodil, v podmínkách daňového řádu jak postup k odstranění pochybností, tak daňová kontrola, musí vždy vyústit v rozhodnutí, jež (s výjimkou nulového doměrku daně) je soudem přezkoumatelné. Že takové rozhodnutí může být vydáno již mimo postup k odstranění pochybností či až následně po ukončení daňové kontroly, je z hlediska zajištění soudní ochrany

daňového subjektu nepodstatné. Východiska usnesení rozšířeného senátu ve věci daňových kontrol podle zákona o správě daní a poplatků se tudíž v režimu daňového řádu neuplatní. Proto nelze podle názoru zdejšího soudu ani závěry tohoto usnesení po účinnosti daňového řádu zcela přejímat, byť samozřejmě i nadále platí rozšířeným senátem zdůrazněná intenzivní povaha zásahů, jež případná nezákonná daňová kontrola daňovým subjektům působí. Intenzivní povaha zásahů se neprojeví v obecné přípustnosti zásahové žaloby proti kterémukoliv z úkonů správce daně v postupu k odstranění pochybností či daňové kontrole, nýbrž v tom, že zásahová žaloba není vyloučena pro případy šikanózního zneužívání oprávnění správce daně v případech, jež pravděpodobně neskončí doměřením daně (v tomto směru platí výtky rozšířeného senátu pro daňovou „kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby“, v podstatě však pro ni již není prostor, pokud jde o „kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně“, ledaže by důsledky takového postupu nebylo možné odstranit žalobami podle § 65, resp. § 79 s. ř. s.).

Krajský soud v Praze je toho názoru, že přístup opačný, nedůvodně otevírající daňovým subjektům možnost žalobou na ochranu před nezákonným zásahem napadat jednotlivě každý z dílčích úkonů běžícího nalézacího daňového řízení uskutečňovaných v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly, popř. kumulovaně i s tvrzenou nečinností správce daně, může snadno vyústit i v extrém opačný, kdy naopak některé daňové subjekty budou množstvím takto podaných žalob brzdit postup správce daně a třeba až šikanózně bránit správci daně v řádném hájení fiskálních zájmů státu. Inflační nárůst takovýchto zásahových žalob pak může bez zřejmého přínosu pro daňové subjekty zbytečně zatěžovat správce daně i soudy. Nejde-li tedy o shora naznačené případy zjevného šikanování daňového subjektu bezdůvodnými a opakovanými daňovými kontrolami (či postupy k odstranění pochybností), je třeba konstatovat, že ochrana daňových subjektů před probíhající daňovou kontrolou či postupem pro odstranění pochybností je dostatečnou měrou zajištěna souhrnným přezkumem předcházejícího řízení v návaznosti na napadení výsledného platebního výměru (popř. usnesení o zastavení řízení), resp. přezkumem dosavadního postupu správce daně na základě žaloby na ochranu proti nečinnosti podle § 79 s. ř. s. Důsledky novely ustanovení § 85 s. ř. s., která zrušila subsidiaritu žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu ve vztahu k ostatním žalobním typům a k opravným prostředkům uvnitř veřejné správy pak dopadají pouze na již ukončené zásahy, což není případ této věci, kde (jak soud ověřil i ve správním spise) dosud daňové kontroly probíhají a platební výměr nebyl ve vztahu k žádnému z prověřovaných zdaňovacích období vydán.

Z podané žaloby neplyne, že by se žalobkyně v konečném důsledku cítila dotčena na svých právech něčím jiným, než tím, že dosud nebylo o její daňové povinnosti (resp. nadměrném odpočtu) rozhodnuto. Z žalobních tvrzení ani nevyplyvá, že by se jednalo o opakovanou daňovou kontrolu nebo že by žalobkyně s odkazem na konkrétní okolnosti měla za to, že vyměřovací řízení jako celek nemůže zákonitě dopadnout jinak než vyměřením daňové povinnosti v souladu s jejími daňovými tvrzeními a že napadené daňové kontroly, resp. postup k odstranění pochybností, by i v případě jejich odpovídajícího trvání nebyly ničím jiným, než šikanou ze strany žalovaného, jejímž jediným smyslem je oddálení vyměření nadměrného odpočtu a tím poškození žalobkyně.

S ohledem na výše nastíněné úvahy proto dospěl Krajský soud v Praze k závěru, že v projednávané věci je třeba setrvat na vymezené subsidiaritě využití jednotlivých žalobních typů ve správním soudnictví. Vady zahájení postupu k odstranění pochybností a případnou nepoužitelnost důkazů získaných v rámci neadekvátního procesního postupu může žalobkyně uplatnit v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Nadměrnou délku řízení a nevydání rozhodnutí o nesporné části nadměrného odpočtu včetně tvrzené nemožnosti přihlížet k úkonům zahajujícím postup k odstranění pochybností či k daňové kontrole pak mohla žalobkyně uplatnit v žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu.

Žalobu je proto namístě v intencích rozsudku NSS ze dne 20. 7. 2011, č. j. 1 Aps 1/2011-101, odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s. jako nepřipustnou. Druhým výrokem bylo rozhodnuto o nákladech řízení, a to v souladu s § 60 odst. 3 s. ř. s., podle kterého žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byl-li návrh odmítnut. Protože podaná žaloba byla odmítnuta, soud podle § 10 odst. 3 věty poslední zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o soudních poplatcích“) současně rozhodl o vrácení soudního poplatku ve výši 2.000,- Kč za podání žaloby, a to ve lhůtě plynoucí z ustanovení § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující

pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 6. května 2015

JUDr. Milan Podhrázký, v. r.
předseda senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová