



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce **Easy Working s.r.o.** se sídlem Ostrava, Sokolská 50, v řízení zastoupeného Ing. J. H., daňovým poradcem se sídlem B., .E. K. 10, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj** se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

A.
Vymezení věci

[1] Žalobce se podanou žalobou domáhá ochrany proti nezákonnému zásahu žalovaného spočívajícímu v tvrzené nečinnosti žalovaného při daňových kontrolách daně z přidané hodnoty za měsíce duben, červenec, srpen a září 2012.

[2] Daňová kontrola daně z přidané hodnoty za měsíce duben, červenec a srpen 2012 byla zahájena protokolem z 15.10.2012 ve spojení s protokolem z 5.4.2013 v situaci, kdy již výzvami ze dne 20.6.2012, 19.9.2012 a 3.10.2012 byl zahájen postup k odstranění pochybností, přičemž žalovaný tento postup neuzavřel vydáním platebního výměru, ale zahájením daňové kontroly podle § 90 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[3] Daňová kontrola daně z přidané hodnoty za měsíc září 2012 byla zahájena protokolem ze dne 16.11.2012 ještě před prvním vyměřením daně.

[4] Žalobce v průběhu daňové kontroly podával podněty na nečinnost žalovaného, a to 11.5.2013, 9.10.2013, 10.2.2014 a 23.4.2014, které však byly vesměs Odvolacím finančním ředitelstvím odloženy.

[5] Žalobce podal proti vyřízení druhého podnětu na nečinnost i stížnost, která však byla shledána nepřipustnou, stejně jako následující žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.

B.

Dosavadní rozhodnutí ve věci

[6] Krajský soud již o věci rozhodoval rozsudkem ze dne 18.9.2014 č.j. 22 A 77/2014-22, www.nssoud.cz, jímž žalobu zamítl, když dospěl k závěru, že domáhá-li se žalobce ochrany proti nečinnosti či proti účelovému prodlužování daňové kontroly zahájené podle § 90 odst. 3 daňového řádu, je právním prostředkem jeho ochrany správním soudem žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu [§ 79 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)], nikoli žalobu na ochranu před nezákonným zásahem (§ 82 a násl. s.ř.s.).

[7] Shora uvedený rozsudek podepsaného soudu však byl ke kasační stížnosti žalobce zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5.2.2015 č.j. 9 Afs 279/2014-29, www.nssoud.cz, v němž kasační soud závazal zdejší soud závazným právním názorem, že ani podle (nového) daňového řádu není bezprostředním výsledkem daňové kontroly rozhodnutí o vyměření daně, ale zpráva o daňové kontrole. Ta není rozhodnutím ani osvědčením ve smyslu § 79 s.ř.s., jde o důkazní prostředek, který pomáhá správci daně ke správnému stanovení daně. Vydání platebních výměrů by tak bylo možno nečinnostní žalobou požadovat až po projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole. Prostředkem ochrany proti nezákonně vedené daňové kontrole je tak i nadále žaloba zásahová, která může směřovat jak proti zahájení daňové kontroly, tak i proti jejímu vedení. Závěrem kasační soud upozornil na svůj rozsudek ze dne 7.11.2013 č.j. 9 Aps 4/2013-25, www.nssoud.cz.

C. Podmínky řízení

[8] Krajský soud především konstatuje, že je vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, že žalobce zvolil správně ke své ochraně zásahovou žalobu. Polemika žalovaného směřující proti tomuto závěru je tak již zcela bezpředmětná. K ní nelze v nastalé situaci než žalovaného odkázat na odůvodnění rozsudku uvedeného v odst. [7] tohoto odůvodnění, které zdejší soud v souladu s § 110 odst. 4 s.ř.s. plně respektuje.

[9] Krajský soud však současně nemohl přehlédnout upozornění kasačního soudu na jeho rozsudek ze dne 7.11.2013 č.j. 9 Aps 4/2013-25, www.nssoud.cz. Jedná se o rozsudek publikovaný ve Sb. NSS pod č. 2956/2014 s právní větou: *„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 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ale i žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 téhož zákona.“* V odůvodnění tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud zdůraznil, že stížnost podle § 261 daňového řádu má subsidiární charakter, tj. je možno ji využít jen, když daňový zákon jiný prostředek ochrany žalobci neposkytuje (§ 261 odst. 1 daňového řádu). Dále pak rozvinul, že přinesl-li daňový řád v § 261 odst. 6 jako další prostředek ochrany prošetření vyřízení stížnosti, je třeba i tento prostředek považovat za prostředek ochrany, který je nutno před podáním zásahové žaloby vyčerpat.

[10] Krajský soud se ve světle konkrétních okolností tohoto případu zabýval otázkou, zda jsou závěry rozsudku kasačního soudu uvedeného v odst. [9] aplikovatelné i na zásah spočívající v žalobcem tvrzené nečinnosti žalovaného (zásah omisivní). Zabýval se především otázkou, zda daňové předpisy dávají žalobci jiný prostředek ochrany než stížnost (§ 261 odst. 1 daňového řádu) a jaký je vztah takového případného prostředku ke stížnosti.

[11] Podle § 38 odst. 1 daňového řádu osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože

- a) marně uplynula zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon,
- b) neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá, nebo
- c) nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí.

[12] Oproti tomu podle § 79 odst. 1 věty první s.ř.s. ten, kdo bezvysledně 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.

[13] Ze srovnání právě citovaných zákonných ustanovení vyplývá, že „nečinnost“ podle § 38 odst. 1 daňového řádu je pojmem širším, než jak

„nečinnost“ vymezuje § 79 odst. 1 s.ř.s., když daňový řád krom nečinnosti spočívající v nevydání rozhodnutí [§ 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu, obdobně § 79 odst. 1 s.ř.s.] umožňuje osobě zúčastněné na správě daní využít podnět proti nečinnosti i v případech, že nečinnost správce daně spočívá v neprovedení úkonu, který není rozhodnutím [§ 38 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu].

[14] Krajský soud proto dospívá k závěru, že – bez ohledu na následný typ žaloby ve správním soudnictví – prostředkem ochrany proti nečinnosti daňového orgánu spočívající v neprovedení úkonu, který není rozhodnutím, je právě podnět proti nečinnosti podle § 38 odst. 1 daňového řádu.

[15] Ke vztahu podnětu proti nečinnosti a stížnosti dosavadní judikatura mlčí a ani literatura nepřináší uspokojivou odpověď. Žiškova¹⁾ pak v komentáři k § 261 daňového řádu výslovně uvádí, že *„podmínkou pro využití stížnosti je nutnost předchozího vyčerpání všech prostředků ochrany, které daňový zákon obsahuje. Půjde především (...) o možnost domáhat se ochrany před nečinností (§ 38)“*.

[16] Uvedený komentářový názor se však jeví rozporným s výslovným zněním zákona, když podle § 261 odst. 1 daňového řádu *osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost (...) neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany*. Jazykový výklad tohoto zákonného textu by vedl k závěru, že je-li tu jiný prostředek ochrany, nemá stížnost místa (je nepřípustná).

[17] Krajský soud si je vědom toho, že jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity (nález Ústavního soudu ze dne 17.12.1997 sp. zn. Pl. ÚS 33/97, nalus.usoud.cz).

[18] Krajský soud proto srovnal postupy daňových orgánů při vyřizování stížnosti a při vyřizování podnětu proti nečinnosti, jakož i jejich případnou kombinaci, z hlediska pravomoci jednotlivých daňových orgánů.

[19] Stížnost v prvním stupni vyřizuje správce daně, proti jehož postupu stížnost směřuje (§ 261 odst. 3 daňového řádu). Nadřízený daňový orgán prošetří až (ve druhém stupni) způsob prošetření stížnosti (§ 261 odst. 6 daňového řádu).

[20] Oproti tomu podnět proti nečinnosti vyřizuje již v prvním (a posledním) stupni nadřízený daňový orgán (§ 38 daňového řádu).

[21] Zákonodárce tak v případě všeobecného prostředku ochrany dal daňovému orgánu, proti jehož postupu stížnost směřuje, možnost, aby svůj postup napravit sám, kdy nadřízený daňový orgán zasahuje až v případech, kdy k takové nápravě nedojde. Oproti tomu v případě nečinnosti zasahuje nadřízený daňový orgán ihned, byť „v prvním kole“ jen příkazem ke sjednání nápravy. I zde je však

¹⁾ Baxa, J. a kol: Daňový řád. Komentář. Wolters Kluwer Praha 2011

zejména na daňovém orgánu, který je nečinný, aby nápravu sjednal – podle § 38 odst. 3 věty druhé daňového řádu totiž nápravu sjednává sám nadřízený daňový orgán jen v případě, neučiní-li tak správce daně sám.

[22] Krajský soud dospěl k závěru, že stížnost a podnět proti nečinnosti proto představují rovnocenné (byť ne identické) prostředky ke zjednání nápravy, kdy každý z nich má své místo v jiné situaci.

[23] Krajský soud považuje současně za absurdní, aby po vyčerpání podnětu proti nečinnosti musela osoba zúčastněná na správě daní podávat proti téže nečinnosti správce daně i stížnost, aby tak před podáním případné žaloby ke správnímu soudu proběhly v krajním případě všechny tyto úkony:

1. prošetření věci nadřízeným daňovým orgánem k podnětu proti nečinnosti
 2. příkaz nadřízeného daňového orgánu správci daně ke zjednání nápravy
 3. posouzení nadřízeného daňového orgánu, že náprava byla správcem daně zjednána
 4. prošetření téhož správcem daně samotným (ke stížnosti) v situaci, kdy nadřízený daňový orgán již dal jasně najevo, že považuje nápravu za zjednanou
 5. prošetření téže věci (podruhé) nadřízeným daňovým orgánem (týmž, který již činil úkony 1. a 3.) v rámci prošetření vyřízení stížnosti,
- tj. prošetření věci 2x správcem daně samotným a 3x nadřízeným daňovým orgánem před otevřením přístupu ke správnímu soudu.

[24] Krajský soud proto uzavírá, že v případě omisivního (nečinnostního) zásahu správce daně není prostředkem ochrany, který daňové předpisy žalobci dávají a který je potřeba vyčerpat před podáním žaloby ke správnímu soudu, ani stížnost ani prošetření způsobu vyřízení stížnosti (§ 261 daňového řádu), ale jen a pouze podnět proti nečinnosti (§ 38 daňového řádu).

[25] V nyní posuzované věci je pak nesporné, že podnět proti nečinnosti žalobce bezvýsledně vyčerpal, protože je žaloba z pohledu § 85 s.ř.s. přípustná.

[26] Žaloba je současně podána v zákonné lhůtě (poslední vyrozumění o odložení podnětu proti nečinnosti žalobci doručeno 16.5.2014, žaloba podána 14.7.2014, tvrzená nečinnost přitom podle žalobce stále trvá), obsahuje potřebné náležitosti a soudní poplatek z ní byl žalobcem zaplacen.

D. Obsah žaloby

[27] Žalobce namítá, že za kontrolované měsíce je celkem toliko 15 dokladů na vstupu od 7 subjektů, na výstupu jsou pak 2-3 doklady měsíčně, všechny na jediný subjekt sídlící v Hong Kongu. Žalobce vždy nárokoval nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty z prostého důvodu – vývoz zboží do třetí země je od DPH osvobozen. Žalobce předložil žalovanému potřebné dokumenty včetně záznamních povinností, a to jak o plněních na vstupu, tak o plněních na výstupu. Žalovaný si s kladným výsledkem ověřil, že zboží opustilo území Evropské unie. Žalovaný následně od 15.10.2012 prověřil některé žalobcovy dodavatele (všechna dožádání

již byla dávno vyřízena) a od té doby prověřuje každého, kdo se ocitl žalobci na dohled, kupř. i podepsaný soud. Dne 12.4.2013 pak žalovaný žalobci sdělil, že má pochybnosti o hongkongském odběrateli žalobce a o nákupu zboží od Farsone SE a Terine s.r.o. Následně si při kontrolách vystačí žalovaný již více než třičtvrtě roku bez žalobce, kdy prověřuje pár obchodních případů už dva roky. To vše žalobce považuje za činnost, která účelově kontrolu prodlužuje, aniž by vedla k jejímu skončení.

[28] Žalobce soudu navrhuje, aby žalovanému zakázal pokračovat v daňové kontrole DPH za měsíce duben 2012, červenec 2012, srpen 2012 a září 2012.

E.

Vyjádření žalovaného

[29] Žalovaný věnuje převážnou část svých vyjádření argumentaci, proč by prostředkem ochrany měla být v nastalé situaci nečinnostní, nikoli zásahová žaloba. Zdůrazňuje, že žalobou nejsou vznášeny argumenty proti zahájení kontroly (k tomu viz odst. [8] shora).

[30] Dále argumentuje, že zákaz pokračování v daňové kontrole by znamenal kontumační vítězství daňového subjektu, protože jediným podkladem pro vyměření daně by zůstalo daňové přiznání. Správce daně by pak (bylo-li by mu zakázáno pokračovat v daňové kontrole) nemohl ani kontrolu ukončit vydáním a projednáním zprávy.

[31] K věci samé žalovaný uvádí, že ze soupisu spisu a prováděných důkazů nelze dovozovat, že by kontrola byla prováděna jen formálně a že by žalovaný nevyvíjel dostatečné úsilí k opatření pokladů nutných k ukončení kontroly.

[32] Ve vyjádření z 5.3.2015 žalovaný potvrzuje, že daňová kontrola dosud nebyla ukončena.

F.

Žalobní návrh zásahové žaloby - obecně

[33] Žalobní návrh zásahové žaloby musí v zásadě respektovat ust. § 82 a § 87 odst. 2 s.ř.s. Při odhlédnutí od návrhu určovacího (určovacího výroku se žalobce nedomáhá) je pak relevantní tento zákonný text: „*Každý, kdo tvrdí, že byl přímo na svých právech nezákonným zásahem (...), může se žalobou domáhat ochrany proti němu (...). Soud rozsudkem (...) zakáže správním orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem (...).*“ Blíže zákonná úprava návrh výroku rozsudku u zásahové žaloby neupravuje.

[34] Uvedená zákonná úprava tak žalobce neomezuje při formulaci žalobního návrhu jen na to, aby žalovanému bylo něco zakázáno, návrh lze formulovat i tak, aby bylo žalovanému něco přikázáno. Konkrétní formulaci žalobního návrhu je pak

třeba volit s přihlédnutím ke konkrétní situaci posuzované věci, k pravomocem správních orgánů v konkrétním typu řízení, jakož i k následkům, které právní úprava s navrhovaným zákazem či příkazem spojuje.

[35] Žalobní návrh (petit žaloby) je pak pro soud závazný (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.7.2009 č.j. 7 Aps 2/2009-197, www.nssoud.cz), soud jej nemůže svévolně nikterak měnit, tj. přikazovat či zakazovat žalovanému cokoli jiného, než čeho se žalobce žalobou domáhal.

G.

Žalobní návrh na zákaz pokračování v daňové kontrole

[36] Podepsaný soud zvažoval, jaké by byly následky vydání výroku, že se žalovanému zakazuje v daňové kontrole pokračovat (jak žalobce petitem žaloby požaduje).

[37] Zákaz pokračovat v daňové kontrole představuje zákaz činit jakýkoli (byť jednotlivý) úkon, který je součástí daňové kontroly. Nejedná se jen o zákaz činit další předvolání, dožádání, výzvy, a provádět důkazy, ale i zákaz provedené důkazy jakkoli hodnotit a o zákaz ukončit kontrolu zpracováním, projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole.

[38] Takový zákaz má podle názoru podepsaného soudu místo jen tam, kde vytýkaná pochybení správce daně vedou k závěru, že ke dni rozhodování soudu tu již vůbec žádná daňová kontrola nemá být vedena, žádné úkony v ní již nemají být činěny. Tak tomu bude typicky v situaci, kdy daňová kontrola byla nezákonně zahájena, nebo v situaci, že již marně uplynula lhůta ke stanovení daně. Takový zákaz by bylo možno připustit i v situaci, kdy by žádný z úkonů provedených v rámci daňové kontroly nebyl s to přispět ke zjištění potřebného skutkového stavu, tj. daňovou kontrolu jako celek by bylo možno vyhodnotit jako jeden nezákonný zásah.

[39] Oproti tomu v situaci, kdy jsou žalobou napadány toliko jednotlivé úkony v rámci daňové kontroly, lze se úspěšně domáhat jen odstranění následků právě těchto napadených úkonů, nikoli však zákazu pokračovat v daňové kontrole vůbec.

[40] Dále je třeba zdůraznit, že žalobce fakticky namítá nečinnost žalovaného. Namítá totiž naprostou účelovost prováděných úkonů žalovaného; takové úkony by pak nemohly být považovány za úkony směřující ke skončení věci, resp. úkony odůvodňující skutečnost, že daňová kontrola nebyla dosud skončena.

[41] Je pak proti logice věci, aby nečinnost žalovaného namítaná žalobou byla nahrazována opět nečinností žalovaného (nyní přikázanou soudním rozhodnutím). Nečinnost může být z povahy věci nahrazena toliko činností, pravidelně provedením nějakého žalobou požadovaného úkonu. Lze tedy připustit např. žalobní návrh, aby žalovanému bylo přikázáno, aby ve lhůtě X dnů zpracoval a s žalobcem projednal zprávu o daňové kontrole. Takovým aktivním jednáním žalovaného by byla jeho nečinnost odstraněna.

[42] Opačný přístup – zákaz v daňové kontrole pokračovat nařízený pro dílčí průtahy – by totiž vedl k další absurditě, tj. k nemožnosti užít jako výsledek daňové kontroly ty důkazy, které byly provedeny vskutku řádně a zákonně za účelem ověření daňové povinnosti daňového subjektu a řádnému stanovení daně, při respektování všech příslušných zákonných ustanovení. V extrémní situaci by tak mohla být zmařena např. dva roky řádně a intenzivně prováděná kontrola pro následný tříměsíční průtah.

H. Závěr

[43] Krajský soud shrnuje, že žalobce v nyní posuzované žalobě neuplatňuje žádné argumenty, které by soud vedly k závěru o nezákonnosti daňové kontroly jako celku (takové argumenty žalobce uplatnil v jiné žalobě vedené zdejším soudem pod sp. zn. 22 A 18/2014, kterou zdejší soud zamítl rozsudkem ze dne 10.4.2014 napadeným v současnosti žalobcovou kasační stížností). Naopak žalobou žalobce napadá toliko dílčí úkony správce daně v rámci daňové kontroly. Proto nemůže být úspěšný s žalobním požadavkem, aby bylo žalovanému zcela zakázáno činit v zahájené daňové kontrole jakékoli úkony včetně úkonů daňovou kontrolu ukončujících (aby bylo žalovanému zakázáno pokračovat v daňové kontrole vůbec).

[44] Ze shora uvedených důvodů krajský soud žalobu jako nedůvodnou podle § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl.

[45] Učinil tak bez jednání, když oba účastníci s rozhodnutím věci bez nařízení jednání souhlasili (§ 51 odst. 1 s.ř.s.).

I. Náklady řízení

[45] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto řízení žádné náklady, které by přesahovaly jeho obvyklou úřední činnost.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 23. dubna 2015

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu