



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., 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 :

[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 zvolil jako prostředek ochrany žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.11.2012 č.j. 1 Ans 11/2012-59, www.nssoud.cz.

[5] Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. Má za to, že pokud by měla být daňová kontrola nezákonným zásahem i v případě, kdy byla před vyměřením daně zákonně zahájena, avšak správce daně v ní nepostupuje bez zbytečných průtahů, pak by případné vítězství žalobce v/e sporu znamenalo jeho kontumační vítězství, kdy by tu nebyla dříve vyměřená daň ani výsledky dokazování či stanovení daně podle pomůcek. Jediným podkladem by tak bylo podané daňové přiznání. Oproti tomu, bránil-li by se žalobce nečinnosti správce daně žalobou na ochranu proti nečinnosti, bylo by ještě možno daňovou kontrolu ukončit a její výsledek užít pro vyměření daně. V situaci, kdy daňová kontrola byla zahájena před prvním vyměřením daně, pak výsledkem takové daňové kontroly musí být vždy stanovení daně, neboť dosud k žádnému stanovení nedošlo. Zdůrazňuje, že dosavadní judikatura vycházející z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005 č.j. 2 Afs 144/2004-110, Sb. NSS č. 735/2006, www.nssoud.cz je vystavěna na východiscích vyplývajících z předchozí právní úpravy představované zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), který možnost vedení daňové kontroly před prvním stanovením daně vylučoval.

[6] Krajský soud si je vědom dosavadní judikatorní činnosti Nejvyššího správního soudu představované zejm. usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005 č.j. 2 Afs 114/2004-110, Sb. NSS č. 735/2006, www.nssoud.cz, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2012 č.j. 1 Ans 10/2012-52, Sb. NSS č. 2729/2013, www.nssoud.cz, a ze dne 7.11.2012 č.j. 1 Ans 11/2012-59, www.nssoud.cz.

[7] V usnesení ze dne 31.8.2005 č.j. 2 Afs 114/2004-110, Sb. NSS č. 735/2006, www.nssoud.cz, na které se odkazují i oba zmiňované rozsudky 1. senátu, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zdůraznil, že daňová kontrola

podle ZSDP nemusela vždy vyústit v soudem přezkoumatelné rozhodnutí, když mohla skončit i jen projednáním zprávy o daňové kontrole, která soudem přezkoumatelným rozhodnutím není (třetí strana, druhý odstavec otisku tohoto usnesení, jak je zveřejněn na www.nssoud.cz – podepsaný soud dále při citacích z tohoto usnesení cituje podle tohoto otisku). Zdůraznil přitom, že za tehdejší právní úpravy by v případech, kdy by po provedené daňové kontrole nebyl vydán dodatečný platební výměr, byl daňový subjekt ponechán bez jakékoli ochrany (třetí strana, čtvrtý odstavec).

[8] Na tyto závěry navázal 1. senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 10.10.2012 č.j. 1 Ans 10/2012-52, Sb. NSS č. 2729/2013, www.nssoud.cz, kdy závěry shora odkazovaného usnesení rozšířeného senátu vztáhnul na postup k odstranění pochybností podle § 89 a násl. daňového řádu, kdy zdůraznil (odst. [22] odůvodnění, že nelze odhlížet od rozdílů mezi ZSDP a daňovým řádem, kdy nový daňový řád – na rozdíl od vytýkácího řízení podle ZSDP – umožňuje „překlopit“ postup k odstranění pochybností řízení v daňovou kontrolu, tzn. i jinak než vydáním rozhodnutí o dani. Proto dospěl k závěru (odst. [25] odůvodnění), že dosavadní judikatura o tom, že prostředkem na ochranu proti prodlužovanému vytýkácímu řízení vedenému podle ZSDP je žaloba na ochranu proti nečinnosti, je ve vztahu k postupu k odstranění pochybností vedenému podle daňového řádu nepoužitelná, a to právě proto, že postup k odstranění pochybností nemusí vždy končit vydáním rozhodnutí. Rozhodující úvahu, že žaloba na ochranu proti nečinnosti má své místo právě tam, kde řízení musí vždy skončit vydáním rozhodnutí, 1. senát v odst. [25] in fine odůvodnění zdůraznil podtržením a zopakoval ji znovu v odst. [26].

[9] Oproti tomu týž senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 7.11.2012 č.j. 1 Ans 11/2012-59, www.nssoud.cz, ve vztahu k průtahům v daňové kontrole prováděné podle daňového řádu bez dalšího převzal závěry shora odkazovaného rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (odst. [18] odůvodnění), aniž by se jakkoli zabýval rozdíly mezi daňovou kontrolou podle ZSDP a daňovou kontrolou podle daňového řádu. Uzavřel proto (odst. [20] odůvodnění), že výsledkem daňové kontroly není rozhodnutí o stanovení (vyměření) daně, kdy za výsledek daňové kontroly pokládá jen a pouze zprávu o daňové kontrole.

[10] Jakkoli podepsaný soud plně respektuje nelehkou úlohu Nejvyššího správního soudu při sjednocování judikatury soudů rozhodujících ve správním soudnictví, jakož i vysokou autoritu rozsudků Nejvyššího správního soudu, dospěl po posouzení věci k závěru, že názor 1. senátu Nejvyššího správního soudu vyslovený v jeho rozsudku ze dne 7.11.2012 č.j. 1 Ans 11/2012-59, www.nssoud.cz, nesdílí.

[11] Dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu (krom již odkazovaného usnesení rozšířeného senátu srov. např. rozsudek 9. senátu ze dne 16.11.2010 č.j. 9 Aps 5/2011-81, Sb. NSS č. 2261/2011, www.nssoud.cz) pro rozlišení, kdy je právním prostředkem ochrany proti nečinnosti žaloba na ochranu proti nečinnosti a kdy žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu správního orgánu akcentovala možné způsoby skončení řízení, kdy v případech, kdy je možno řízení skončit jen a pouze autoritativním rozhodnutím, za právní prostředek ochrany

považovala žalobu proti nečinnosti. K takovému závěru dospěly soudy rozhodující ve správním soudnictví i ve vztahu k vytykácímu řízení podle § 43 ZSDP, kde bez ohledu na judikatorní závěry a následnou legislativní úpravu o tom, že i závěry vytykácího řízení je třeba – stejně jako zprávu o daňové kontrole – s daňovým subjektem projednat (srov. rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12.12.2007 č.j. 30 Ca 87/2007-54, Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28.11.2007 č.j. 15 Ca 144/2006-28 a čl. I. bod 12. zák. č. 270/2007 Sb.) akcentovala skutečnost, že vytykácí řízení podle § 43 ZSDP muselo vždy končit vyměřením daně (platebním výměrem), pročež za právní prostředek ochrany proti nečinnosti správce daně ve vytykáčím řízení byla určena žaloba na ochranu proti nečinnosti, nikoli žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu.

[12] Relevantní právní úpravu podle daňového řádu představují zejm. ust. § 90 odst. 1, odst. 3 věty první, § 140 odst. 1 a 2, § 147 odst. 3 a 4 daňového řádu.

[13] Podle § 140 odst. 1 a 2 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. 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.

[14] Podle § 90 odst. 1 a odst. 3 věty první daňového řádu o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností. Pokud správce daně shledá (*při postupu k odstranění pochybností – pozn. soudu*) důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.

[15] Podle § 147 odst. 3 daňového řádu dojde-li ke stanovení daně z moci úřední, musí být rozhodnutí o stanovení daně odůvodněno.

[16] Podle § 147 odst. 4 daňového řádu dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.

[17] Ze shora uvedených zákonných ustanovení vyplývá, že – na rozdíl od ZSDP – současná právní úprava připouští následující alternativy prvního vyměření daně po podání daňového přiznání:

- a) podle daňového přiznání platebním výměrem, který se toliko zakládá do spisu, kdy dnem jeho vydání je poslední den pro podání daňového přiznání;
- b) po zahájení postupu k odstranění pochybností:
 - a) při odstranění pochybností v tomto postupu platebním výměrem vydaným po projednání výsledku tohoto postupu, přičemž za odůvodnění tohoto platebního výměru se považuje protokol o projednání výsledku postupu

- k odstranění pochybností, takový platební výměr je třeba účastníku doručit (§ 90 odst. 1, § 140 odst. 1 věta první in fine, § 147 odst. 4 daňového řádu),
- β) při neodstranění pochybností v tomto postupu a „překlopení“ v daňovou kontrolu platebním výměrem vydaným po projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž za odůvodnění tohoto platebního výměru se považuje protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, takový platební výměr je třeba účastníku doručit (§ 90 odst. 1, § 147 odst. 4 daňového řádu).

[18] V případech uvedených shora pod písm. b) je tak zcela prvním okamžikem vyměření daně až platební výměr, který se doručuje účastníkovi. Z uvedených zákonných pak vyplývá, že je-li zahájen postup k odstranění pochybností, nemůže z něj případně vzešlá daňová kontrola vyústit nikdy v jiný výsledek, než v platební výměr.

[19] Jedná se tak o situaci obdobnou situaci, kterou představovalo vytýkácí řízení podle ZSDP. Jakkoli v něm musely být výsledky vytýkácího řízení projednány s daňovým subjektem, po takovém projednání musel vždy nutně následovat platební výměr, neboť jinak by tu – stejně jako nyní u daňové kontroly vzešlé „překlopením“ z postupu k odstranění pochybností – nebylo žádného vyměření daně.

[20] Na základě shora uvedeného krajský soud uzavírá, že daňová kontrola zahájená podle § 90 odst. 3 věty první daňového řádu vyúští podle daňového řádu vždy bez výjimky ve vydání platebního výměru, jinou možnost daňový řád vylučuje.

[21] Za této situace daňová kontrola zahájená § 90 odst. 3 daňového řádu představuje v návaznosti na shora citovanou judikaturu řízení, které naplňuje všechny předpoklady § 79 odst. 1 s.ř.s. Dojde-li tedy v takovém řízení k jeho účelovému prodlužování správním orgánem (správcem daně), současná právní úprava (daňový řád) v ničem soudu nebrání, aby správnímu orgánu (správci daně) uložil povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé.

[22] Domáhá-li se tedy žalobce u soudu ochrany před nečinností či účelovým prodlužováním daňové kontroly zahájené podle § 90 odst. 3 daňového řádu, je právním prostředkem jeho ochrany správním soudem žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s.ř.s., nikoli žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu (§ 82 a násl. s.ř.s.).

[23] Žalobce však ke své ochraně zvolil – jakkoli veden názorem Nejvyššího správního soudu, s níž se však podepsaný soud neztotožňuje – žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. Ta prostředkem ochrany proti žalobcem tvrzené nečinnosti či účelovému prodlužování daňové kontroly zahájené podle § 90 odst. 3 daňového řádu podle názoru podepsaného soudu není, protože s takto podanou žalobou žalobce nemůže být úspěšný. Proto byla podaná žaloba podle § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítnuta.

[24] Pro úplnost soud dodává, že si je vědom situace, kdy pro ukončení daňové kontroly nejsou po zrušení pokynu Ministerstva financí č. D-144 stanoveny žádné lhůty (krom prekluze práva daň vyměřit - § 148 daňového řádu). S takovou situací se však vypořádal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již

v odkazovaném usnesení ze dne 31.8.2005 č.j. 2 Afs 144/2004-110, Sb. NSS č. 735/2006, www.nssoud.cz, kde uvedl (část IV. odůvodnění), kde per analogiam iuris dovodil, že i na daňové řízení lze (při absenci úpravy platné přímo pro daňové řízení) vztáhnout obecná pravidla správního řízení o době vyřizování (byť výslovně vyjádřená toliko v § 49 zák. č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění).

[25] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s.ř.s., kdy podle obsahu spisu nevznikly v tomto řízení plně úspěšnému žalovanému žádné náklady, jež by přesahovaly jeho běžnou úřední činnost.

P o u ě 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 18. září 2014

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu