



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jarmily Ďáskové a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce: **HOPR TRADE CZ, s.r.o.**, se sídlem Libušina 667/72, Chválkovice, Olomouc, zastoupeného JUDr. Petrem Pečeným, advokátem se sídlem Purkyňova 74/2, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem Lazecká 545/22, Olomouc, o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

[1] Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 17. 1. 2014 se žalobce domáhal ochrany proti nečinnosti správního orgánu – žalovaného Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj. Žalobce se svou žalobou domáhal vydání rozsudku, kterým by soud uložil žalovanému, aby do třiceti dnů od právní moci rozsudku v souzené věci vydal rozhodnutí o stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2013.

II. Obsah žaloby

[2] V rámci žaloby žalobce uvedl, že 21. 8. 2013 podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2013 a Finanční úřad pro Jihomoravský kraj následně dne 20. 9. 2013 zahájil u žalobce daňovou kontrolu. Dne 15. 11. 2013 uplatnil žalobce podnět k Odvolacímu finančnímu ředitelství k odstranění nečinnosti žalovaného, který nadřízený správce daně odložil pro nedůvodnost.

[3] Žalobce nesouhlasil se způsobem, jakým byl podnět k odstranění nečinnosti nadřízeným správcem daně vyřízen, když výklad Odvolacího finančního ředitelství dle žalobce koliduje se základními principy zakotvenými v daňovém řádu.

[4] V podrobnostech žalobce namítl, že daňový řád striktně rozlišuje mezi daňovou kontrolou a postupem k odstranění pochybností a pokud správce daně nezahájil postup k odstranění pochybností, měl provést vyměření daně a vyplatit nadměrný odpočet. Dále namítl, že správce daně porušil svoji povinnost postupovat bez zbytečného odkladu. Žalobce následně namítl, že zahájená daňová kontrola nemůže být překážkou vydání rozhodnutí ve vyměřovacím řízení a navíc správce daně nebyl v průběhu realizace daňové kontroly schopen identifikovat či specifikovat jakékoliv konkrétní nesprávnosti daňových tvrzení žalobce. Závěrem žalobce namítl, že soustavná liknavost žalovaného při vyměřování daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2013 představuje významný zásah do ekonomické sféry žalobce.

III. Procesní postup soudu po podání žaloby – záměna žalovaného

[5] Po podání žaloby uvedl původně žalovaný Finanční úřad Jihomoravského kraje, že před podáním žaloby došlo ke změně místní příslušnosti daně, a to původně na základě rozhodnutí ze dne 16. 10. 2013, č. j. 3396427/13/3001-05802-705415 na Finanční úřad pro hlavní město Prahu, který následně rozhodnutím o změně místní příslušnosti č. j. 5980942/13/2011-05802-102112 ze dne 9. 12. 2013 přenesl místní příslušnost ode dne 21. 12. 2013 na místně příslušného správce daně - Finanční úřad pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v Olomouci.

[6] V návaznosti na uvedené navrhl žalobce provedení záměny žalovaného, se kterou původně žalovaný Finanční úřad pro Jihomoravský kraj souhlasil, protože soud usnesením ze dne 1. 4. 2014 rozhodl o záměně na straně žalovaného podle ustanovení § 92 odst. 2 o.s.ř.

IV. Vyjádření žalovaného

[7] Následně vyzval soud nově nastoupivšího žalovaného k vyjádření ve věci samé. Žalovaný nejprve zrekapituloval obsah žaloby a dosavadní průběh daňového řízení. Ke konkrétním žalobním námitkám uvedl, že správce daně je povinen vrátit plátcí daně nadměrný odpočet až po uplynutí lhůty pro vrácení přeplatku, který počíná běžet až okamžikem vyměření nadměrného odpočtu. Žalovaný uvedl, že nesouhlasí s názorem žalobce, že nelze

zahájit daňovou kontrolu ve lhůtě pro vydání výzvy k odstranění pochybností po podání daňového přiznání, neboť mezi oběma postupy při správě daní lze přecházet a není logické, aby vždy byla daňová kontrola formálně předzahajována postupem k odstranění pochybností. K daňové kontrole bylo přistoupeno z důvodu předpokladu rozsáhlého a komplexního dokazování. Z důvodu probíhající daňové kontroly doposud nedošlo k vyměření daně. Dle žalovaného má daňová kontrola své místo v nalézacím řízení jako institut kontrolního postupu, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. V případě povinnosti správce daně postupovat bez zbytečného odkladu žalovaný odkázal na zjištění Odvolacího finančního ředitelství, které v postupu správce daně neshledalo pochybení, a dále konstatoval, že teprve po shromáždění všech podkladů, ukončení procesu dokazování a seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění bude daňová kontrola ukončena a následně bude daň vyměřena.

V. Posouzení věci krajským soudem

[8] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal tvrzenou nečinnost žalovaného a dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

[9] Podstatou žaloby je otázka, zda je žalovaný nečinný, pokud v průběhu daňové kontroly, zahájené před vyměření daně, nerozhodne o vyměření daně, tedy zda realizace daňové kontroly může být překážkou vydání rozhodnutí ve vyměřovacím řízení.

[10] Obdobnou otázkou se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 12. 2012, č. j. 1 Ans 11/2012-59. Předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu byla téměř identická situace, neboť žalobce se v citované věci žalobami podanými ke krajskému soudu domáhal ukončení nečinnosti žalovaného vydáním rozhodnutí o stanovení daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období duben 2011 a květen 2011 poté, co správce daně na podaná daňová přiznání bezprostředně reagoval zahájením daňové kontroly. Nejvyšší správní soud v citované věci odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 – 110, ve kterém se Nejvyšší správní soud věnoval otázce prostředků soudní ochrany proti nezákonně vedené daňové kontrole a ve kterém Nejvyšší správní soud „*Dospěl k závěru, že zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního. Samotný proces daňové kontroly nemusí vždy vyústit v soudem přezkoumatelné rozhodnutí.*“ Ve vazbě na citované rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu pak Nejvyšší správní soud v předmětné věci konstatoval, že „*Výsledkem daňové kontroly tak není rozhodnutí o stanovení (vyměření) daně, ale zpráva o daňové kontrole, na jejímž základě lze takové rozhodnutí případně vydat. Prostředek právní ochrany ve formě žaloby proti nečinnosti připadá v úvahu pouze tehdy, je-li zákonem předpokládaným ukončením probíhajícího správního řízení vydání rozhodnutí či osvědčení; tomu pak také odpovídá výrok rozsudku soudu, kterým soud může uložit správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí či osvědčení (§ 79 odst. 1 s. ř. s.). V daném případě tomu tak není. Stěžovatelka proti postupu správce daně brojila žalobou na ochranu před nečinností dle § 79 a násl. s. ř.*

s., tj. domáhala se vydání rozhodnutí o její daňové povinnosti za předmětná zdaňovací období, byť ukončení daňové kontroly nemusí nutně vyústit do rozhodnutí správce daně o stanovení daně.

Soudní obranou proti nezákonně vedené daňové kontrole je žaloba podle § 82 a násl. na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, nikoliv žaloba podle § 79 a násl. s. ř. s., a ochranu proti nečinnosti. Pokud tedy stěžovatelka brojila proti postupu správce daně při vedení daňové kontroly, nemohla se toho účinně domáhat na základě žaloby na ochranu před nečinností správního orgánu (srov. výše cit. usnesení rozšířeného senátu, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, resp. rozsudek ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012 - 52, body 28 a 29).“

[11] S ohledem na závěry, které vyslovil Nejvyšší správní soud, posoudil zdejší soud projednávanou žalobu. Daňová kontrola je systematicky v rámci daňového řádu řazena mezi instituty souhrnně zařazené pod společný název „*Postupy při správě daní*“. Předmět samotné daňové kontroly je v ustanovení § 85 odst. 1 daňového řádu definován jako daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Daňový řád správce daně nikterak neomezuje co do okamžiku zahájení daňové kontroly ve vztahu k probíhajícímu nebo skončenému vyměřovacímu, nalézacímu daňovému řízení. Pokud nahlédneme do důvodové zprávy k ustanovení § 89 a 90 daňového řádu zjistíme, že daňová kontrola, stejně jako místní šetření byly při přípravě zákona zahrnovány mezi postupy směřující k zjištění podložení daňového tvrzení důkazy. V této souvislosti jsou daňová kontrola a místní šetření kladeny do souvislosti s postupem k odstranění pochybností a liší se toliko komplexností resp. náročností postupu správce daně (srov. důvodovou zprávu: „*Podobně jako u daňové kontroly či místního řízení jde o postup (ucelený soubor úkonů), který je v tomto případě fakultativně realizován v rámci nalézacího řízení (§ 135 a násl.). Správce daně jej využívá ke zjištění, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, jestliže vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení. V případě, že vzniknou takovéto pochybnosti, správce daně se rozhoduje, zda ověří schopnost daňového subjektu své tvrzení prokázat pomocí institutu místního šetření, při kterém dojde např. k ohledání několika faktur, nově provozovaného skladu atp., nebo zda jsou pochybnosti takového rozsahu, že by mělo dojít k zahájení daňové kontroly, anebo zda postačí, pokud daňový subjekt potřebné listiny s případným vysvětlením doručí správci daně. V případě, že se správce daně domnívá, že není potřeba provádět kapacitně náročnou daňovou kontrolu, a pro odstranění vzniklých pochybností postačí jen poskytnutí důležitých důkazních prostředků subjektem daně, vyzve jej v tomto duchu.*“). Obdobně možnost užití daňové kontroly v daňovém řízení ještě před samotným vyměřením daně připustil zákonodárce i v ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu, kde umožnil přechod z postupu správce daně k odstranění pochybností na daňovou kontrolu. V případech, kdy má správce daně za to (např. k tomu vedou poznatky získané z jeho úřední činnosti), že je vhodné zahájit daňovou kontrolu, tak trvat nejprve na zahájení postupu k odstranění pochybností s vědomím vysoce pravděpodobného následného přechodu k daňové kontrole by bylo ryzím formalismem. Zároveň lze odkázat i na ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu, dle kterého je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo **prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně**. Je tedy zřejmé, že

daňová kontrola je souhrnem úkonů správce daně, které může správce daně realizovat i ještě před vyměřením daňové povinnosti, neboť slouží mimo jiné k prověření tvrzení daňového subjektu, resp. ke zjištění okolností rozhodných pro správné stanovení daně.

[12] Podle ustanovení § 105 odst. 1 zákona o DPH má daňový subjekt nárok na vrácení nadměrného odpočtu bez žádosti ve lhůtě 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Vyměření nadměrného odpočtu je tedy podmínkou *sine qua non* pro vrácení nadměrného odpočtu. S případnou nečinností správce daně v rámci vyměřovacího řízení, tedy s nulovou reakcí správce daně na podané daňové přiznání nelze automaticky spojovat vyměření daňové povinnosti ve výši tvrzené daňovým subjektem. Zároveň vyměřovací řízení není omezeno zákonem stanovenými lhůtami, s jejichž uplynutím by bylo spojeno stanovení daně fikcí. V případě vyměřovacího řízení je správce daně vázán toliko obecnou povinností podle ustanovení § 7 odst. 1 daňového řádu, tedy postupovat ve věci bez zbytečných průtahů. Je nepochybné, že vedené vyměřovací řízení může trvat jen po tu dobu, po kterou to vyžaduje jeho účel, avšak i v tomto řízení je třeba přihlídnout ke konkrétním okolnostem, míře skutkové či právní složitosti, potřebě objasnění konkrétních otázek důležitých pro vydání rozhodnutí a možnostem dosáhnout toho dostupnými procesními postupy.

[13] Pokud soud zohlední uvedené, tedy že daňová kontrola může být realizována ještě před vyměřením daně a že správce daně není vázán ve vyměřovacím řízení konkrétními lhůtami, samozřejmě s výjimkou prekluzivní lhůty pro vyměření daně podle ustanovení § 148 odst. 1, pak nelze než dospět k závěru, že realizací daňové kontroly probíhají úkony správce daně směřující k ověření daňových tvrzení žalobce, tedy úkony v rámci vyměřovacího řízení. Z obsahu správního spisu soud ověřil tu skutečnost, že daňová kontrola skutečně probíhá a doposud nebyla ukončena. Jestliže mají být daňovou kontrolou prověřena daňová tvrzení žalobce a daňová kontrola slouží ke správnému a úplnému zjištění skutkového stavu, je povinností správce daně podle ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Teprve po úplném, resp. dostatečném zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně lze rozhodnout ve vyměřovacím řízení. Není tedy správný argument žalobce, že správce daně má rozhodnout o vyměření daně a v případě, že v probíhající daňové kontrole zjistí skutečnosti pro stanovení daně v jiné výši, má daň doměřit. Takovým postupem by správce daně postupoval v rozporu se zákonem, neboť by zcela pominul povinnosti jemu uložené zákonem při dokazování a fakticky by přistoupil ke stanovení daně pouze na základě tvrzení žalobce a za situace nedokončeného dokazování.

[14] Nelze tedy obecně konstatovat, že žalobce je co do vztahu k vyměřovacímu řízení nečinný, neboť v rámci vyměřovacího řízení probíhají úkony směřující ke správnému stanovení výše daně.

[15] Soud zároveň posuzoval, nakolik žaloba materiálně směřuje proti daňové kontrole, resp. nečinnosti správce daně v rámci daňové kontroly. Z obsahu žaloby je zřejmé, že jak petit žaloby tak i žalobní tvrzení směřují převážně k nečinnosti žalovaného v rámci vyměřovacího řízení, nicméně např. ve čtvrtém odstavci na str. 3 žaloby žalobce odkazuje na povinnost správce daně postupovat v řízení bez zbytečných průtahů i ve vztahu k daňové kontrole. Ve vztahu k nečinnosti v rámci daňové kontroly soud plně odkazuje na shora uvedené závěry

Nejvyššího správního soudu a jen rekapituluje, že žaloba na ochranu proti nečinnosti není proti postupu správce daně v rámci daňové kontroly přípustná. Soud se zabýval i tím, zda se nemůže ve věci jednat materiálně o žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. V této otázce vyšel soud z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2013 č. j. 1 Ans 21/2012-41, ve kterém Nejvyšší správní soud k možnosti posouzení žaloby, označené jako žaloba na ochranu před nečinností, jako žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., uvedl, že soud „by mohl učinit pouze tehdy, pokud by obsah a petit žaloby naznačoval, že stěžovatelka ve skutečnosti brojí proti nezákonnému zásahu žalovaného a nikoliv proti jeho nečinnosti.

V této souvislosti soud připomíná svoji dřívější judikaturu, podle které "[ž]aloba proti nečinnosti podle § 79 s. ř. s. a žaloba na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 s. ř. s. jsou dva zcela odlišné typy žalob ve správním soudnictví, které nelze zaměňovat ani směřovat. Pro určení žalobního typu není rozhodné, jak žalobce žalobu označil, ale je třeba ji posuzovat podle jejího obsahu, přičemž pro soud je závazný její petit. Pokud by byl mezi obsahem žaloby a navrženým petitem rozpor, popř. byl rozporný samotný petit, bylo by třeba takovou vadu nejprve odstranit (srov. § 37 s. ř. s. a § 43 o. s. ř.)" (viz rozsudek NSS ze dne 9. 7. 2009, čj. 7 Aps 2/2009 - 197).

[16] V žalobě žalobce konzistentně brojil proti nečinnosti žalovaného a domáhal se vydání rozhodnutí o stanovení daně. V navazujícím podání žalobce také poukazuje na škody, které jí v důsledku nečinnosti správního orgánu vznikly. Veškeré úkony žalobce nevzbuzují pochybnost o tom, že by žalobce ve skutečnosti zamýšlel podat jinou žalobu, než žalobu na ochranu proti nečinnosti žalovaného. Žaloba není vnitřně rozporná a není ani rozpor mezi tvrzenými skutečnostmi a navrženým petitem. Stejně tak neshledal nesprávnost petitu v kategoriích nepřesnosti, neurčitosti či nesrozumitelnosti.

VI. Shrnutí a náklady řízení

[17] Za této procesní situace nezbylo soudu než žalobu jako nedůvodnou zamítnout, neboť námitky žalobce soud neshledal jako důvodné. Realizace daňové kontroly směřující k ověření tvrzení daňového subjektu a k správnému a úplnému zjištění skutkového stavu v rámci vyměřovacího řízení je přípustná a v této souvislosti její ukončení a řádné zjištění skutkového stavu je předpokladem vydání rozhodnutí o vyměření daně. Zároveň z obsahu žaloby nevyplývá, že by se jednalo materiálně o žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného v podobě nezákonné daňové kontroly, když samotná žaloba na ochranu před nečinností žalovaného v rámci daňové kontroly není přípustná.

[18] Soud proto z výše uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou zamítl podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s.

[19] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad

rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 28. května 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu