



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **DM NOTE agency, s. r. o.**, se sídlem Brno, Hudcova 34/14, zastoupený Ing. Janem Věbrem, daňovým poradcem se sídlem Brno, Křenová 65c, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem Brno, nám. Svobody 98/4, o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou domáhá, aby soud uložil žalovanému povinnost vydat rozhodnutí o stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen a červen 2013.

I. Podstata věci

Žalobce podal dne 19. 6. 2013 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013, v němž vykázal nadměrný odpočet v částce 711 863 Kč, a dne 22. 7. 2013 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2012, v němž vykázal nadměrný odpočet v částce 366 385 Kč.

Žalovanému po přezkoumání daňových přiznání vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v přiznáních, a tak výzvami ze dne 22. 7. 2013 a 12. 8. 2013 zahájil postup k odstranění pochybností podle § 89 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Přestože žalobce žalovanému určité doklady předložil, jeho pochybnosti nerozptýlil a žalovaný v šetření pro odstranění pochybností pokračuje. Konkrétně zjišťuje okolnosti pořízení sporného zboží.

II. Shrnutí žaloby

Žalobce namítá, že výzvy podle § 89 daňového řádu nebyly dostatečně konkrétní, a proto žalobce poskytl žalovanému veškeré doklady a předepsané evidence, které se týkaly dotčených zdaňovacích období. Má za to, že žalovanému nic nebrání rozhodnout o stanovení daně. Vzhledem k tomu, že tak žalovaný neučinil, obrátil se žalobce dne 8. 10. 2013 s podnětem na ochranu před nečinností k nadřízenému správci daně, jak mu umožňuje § 38 daňového řádu.

Odvolací finanční ředitelství však podnět odložilo jako nedůvodný. Žalobce se nicméně domnívá, že žalovaný má povinnost postupovat bez zbytečných průtahů, což nečiní. Vzhledem k tomu se obrátil na Generální finanční ředitelství se stížností podle § 261 daňového řádu na vyřízení jeho podnětu na nečinnost. Generální ředitelství však žalobce odkázalo na správní soudnictví.

Z výše uvedeného důvodu se žalobce domáhal, aby soud uložil žalovanému povinnost vydat rozhodnutí o stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen a červen 2013. Na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný nesouhlasí s právním názorem žalobce a uvádí, že není nečinným. Výzvy k odstranění pochybností považuje za dostatečně určité. Žalovaný má za to, že z předloženého spisu plyne, že v rámci řízení o odstranění pochybností provádí množství úkonů, které jsou podle jeho názoru nezbytné pro správné stanovení daně. Žalobu považuje za nedůvodnou a navrhuje, aby ji soud zamítl. I žalovaný na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 80 s.ř.s.).

Soud rozhodoval bez nařízení jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Smyslem žaloby proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 s. ř. s. je posouzení, zda je správní orgán nečinný, a pro tento případ mu nařídít vydání rozhodnutí či osvědčení. Soudní řízení v tomto případě končí vydáním rozsudku, jímž se správnímu orgánu nařizuje vydat rozhodnutí či osvědčení ve stanovené lhůtě. Smysl řízení je však dosažen až po jeho ukončení, tj. samotným faktickým vydáním rozhodnutí či osvědčení. Soudní řízení má samozřejmě svůj význam pouze tehdy, pokud nečinnost správního orgánu trvá. Pomine-li nečinnost v průběhu soudního řízení, soud žalobu zamítne podle § 81 odst. 3 s. ř. s., neboť vychází ze skutkového stavu, který zde je v den rozhodnutí soudu (srov. VOPÁLKA, V. a kolektiv. Soudní řád správní: komentář. Praha: C. H. Beck, 2004. s. 191).

Za podmínky řízení lze označit předpoklady, při jejichž splnění lze ve věci meritorně rozhodnout. V případě žaloby dle § 79 s. ř. s. musí být splněny obecné podmínky na straně účastníků řízení, tj. způsobilost být účastníkem řízení, procesní způsobilost, a dále dle citovaného ustanovení musí být splněna povinnost bezvýsledného vyčerpání prostředků, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k ochraně proti jeho nečinnosti, a konečně povinnost tvrzení žalobce, že správní orgán nevydal rozhodnutí nebo osvědčení, ačkoli mu to zákon ukládá. Samotné posouzení, zda byl žalovaný povinen vydat rozhodnutí a následné posouzení, zda jde či nejde o nečinnost správního orgánu ve smyslu § 79 odst. 1 s. ř. s., se děje při rozhodování o věci samé, nikoli při posuzování podmínek řízení. Závěr o tom, zda byl správní orgán skutečně nečinný, je již hmotněprávním posouzením věci, dle něhož je hodnocena důvodnost žaloby.

Ze správního spisu v daném případě vyplynulo, že žalobce podal daňová priznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen a červen 2013, v nichž vykázal nadměrné odpočty. Žalovanému však vznikly pochybnosti o správnosti,

pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v přiznáních a výzvami ze dne 22. 7. 2013 a 12. 8. 2013 zahájil postup k odstranění pochybností podle § 89 a § 90 daňového řádu. Žalovaný k datu rozhodnutí zdejšího soudu šetření k odstranění pochybností neukončil.

Žalobce namítá nečinnost žalovaného, který použil institutu popsaného v § 89 a násl. daňového řádu, a to postup k odstranění pochybností.

Daňový řád v citovaném ustanovení stanoví, že má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností. Ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty. Pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.

Navazující § 90 daňového řádu uvádí, že 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. Nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně. Neposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek.

Z uvedené citace je zřejmé, že zákonodárce vytvořil zcela samostatný, procesně uzavřený institut, navazující na předchozí právní úpravu, v níž měl toto místo obdobný

instrument, a to vytýkáací řízení (§ 43 zákona č. 337/1992 Sb.). Předchozí právní úprava byla velmi kusá, nereflektovala rychlost a hospodárnost řízení a dávala tak prostor pro průtahy v řízení. Správní praxe v návaznosti na judikaturu správních soudů pak reagovala vydáním pokynů ministerstva financí, jimiž se snažila zamezit zbytečným průtahům v řízení a mnohdy i zbytečnému zadržování finančních prostředků daňových subjektů a stanovila lhůty, v jejichž průběhu mělo být vytýkáací řízení dokončeno a vydáno rozhodnutí o příslušné dani. Možným rozdílem oproti předešlé právní úpravě je zcela zjevně snaha o důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být přitom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (zde vydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty). Ačkoliv zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoliv průtahů.

Z popsaného je zřejmé, že postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato „výhoda“ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí. Rovněž tedy proto je třeba při využití postupu podle § 89 daňového řádu klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení.

Pro účely rychlého postupu právě v situaci, kdy z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet (což je nyní souzená situace), má správce daně povinnost v případě pochybností vydat výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení. Jednoznačně tak daňový řád zavedl „časový tlak“ na správce daně, aby v takových případech konkrétních pochybností umožnil daňovému subjektu tyto co nejrychleji odstranit a rozptýlit a sám mohl o vzniku daňového odpočtu vydat co nejrychleji rozhodnutí a vyměřený nadměrný odpočet ve stanovené lhůtě daňovému subjektu vrátit.

Oproti předešlé právní úpravě (§ 43 zákona č. 337/1992 Sb.) zavedl nyní nově daňový řád možný i odlišný postup (nelze-li postup k odstranění pochybností ukončit vydáním rozhodnutí o dani) – a to vedení daňové kontroly. Nejsou-li postupem dle § 89 a násl. daňového řádu odstraněny a vyvráceny dříve sdělené pochybnosti správce daně, je správce daně podle povahy situace buď oprávněn stanovit daň pomocí

pomůcek (§ 90 odst. 4), nebo je oprávněn v rozsahu těchto pochybností zahájit daňovou kontrolu. A právě v tomto bodě došlo ke změně dřívější zákonné úpravy; předchozí právní úprava totiž umožňovala správci daně ukončit proces vytýkacího řízení vždy pouze vydáním rozhodnutí o dani.

Postup podle § 89 a násl. daňového řádu užije správce daně v případě, kdy již existují konkrétní dílčí pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost vyměřit. Pokud však pochybnosti správce daně odstraněny nejsou a daň není prokázána dostatečně věrohodně, správce daně výsledek tohoto postupu sdělí daňovému subjektu a ještě mu umožní podat návrh na doplnění dokazování. I v situaci, kdy daňový subjekt žádný další návrh nepodá, ať již jej má k dispozici, nebo je i nečinný, shledá-li správce daně důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Znamená to, že již nemůže další dokazování vést uvnitř postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly.

Předchozí právní úprava vycházela z jednoznačnosti vyústění vytýkacího řízení ve vydání rozhodnutí o dani (§ 43 zákona č. 337/1992 Sb.); z takového závěru také vycházela dřívější judikatura Nejvyššího správního soudu; např. v rozsudku ze dne 16. 11. 2010, čj. 9 Aps 5/2010 – 81, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[p]rostředkem právní ochrany proti tvrzenému nezákonnému zahájení vytýkacího řízení (§ 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) je žaloba dle § 65 a násl. s. ř. s. podaná proti konečnému rozhodnutí správce daně ve věci vyměření daně, nikoli žaloba na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 s. ř. s. Prostředkem právní ochrany proti účelově prodlužovanému vytýkacímu řízení (§ 43 zákona o správě daní a poplatků) je žaloba nečinnostní podaná dle § 79 a násl. s. ř. s.“ V citovaném rozsudku vycházel Nejvyšší správní soud jednoznačně z premisy, že „vytýkací řízení může být zahájeno až po předložení příslušného přiznání k dani, a to pouze na základě konkrétních pochybností o údajích v něm uvedených, a na rozdíl od daňové kontroly končí vždy vydáním rozhodnutí“.

Jak je tedy uvedeno výše žaloba 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.).

Tak tomu však nemůže být v případě, kdy daňový řád již nepředpokládá tuto jedinou alternativu ukončení postupu, tedy vydání rozhodnutí, ale umožňuje i postup jiný a tím je zahájení daňové kontroly v pevně stanoveném rozsahu (§ 90 odst. 3 daňového řádu). Soud v takových případech nemůže sám zvolit jednu ze zákonem předpokládaných alternativ, přiklonit se k jedné z nich a správnímu orgánu přikázat vydání rozhodnutí ve věci samé. Ke shodnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud

ve svém rozsudku ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012-52, dostupném na ww.nssoud.cz.

V. Závěr

Nemůže-li tedy být jediným vyústěním postupu, v němž žalobce spatřuje nečinnost, povinnost správního orgánu vydat rozhodnutí, nemůže být soudní ochrany proti nečinnosti (§ 79 a násl. s. ř. s.). Soudní obranou proti účelově prodlužovanému postupu k odstranění pochybností je žaloba podle § 82 a násl. na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, kterou ostatně žalobce souběžně s právě posuzovanou žalobou na ochranu proti nečinnosti podal, a která je u zdejšího soudu vedena pod sp. zn. 62 A 13/2014.

Vzhledem k tomu nemohla být žalobcova žaloba na ochranu před nečinností shledána důvodnou a musela být soudem zamítnuta podle § 81 odst. 3 s. ř. s.

VI. Náklady řízení

O nákladech řízení účastníků rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce ve věci nebyl úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Právo na náhradu nákladů řízení by náleželo procesně úspěšnému – žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu náhrada nákladů řízení nebyla soudem přiznána.

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 ve dvou (více) 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 nejblíže 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.

V Brně dne 16. dubna 2014

David Raus
předseda senátu