



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a Mgr. Barbory Berkové 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. Určuje se, že zahájení daňových kontrol daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, červenec a srpen 2012 vůči žalobci protokolem o ústním jednání ze dne 15.10.2012 č.j. 320866/12/388932804561, **bylo** nezákonným zásahem.

II. Žaloba, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v daňových kontrolách daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, červenec a srpen 2012 vedených vůči žalobci, **se zamítá.**

III. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

A.

Žalobce se podanou žalobou domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v zahájení daňových kontrol daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben, červenec a srpen 2012 vůči žalobci protokolem o ústním jednání ze dne 15.10.2012 č.j. 320866/12/388932804561 a v následném vedení těchto kontrol dodnes.

B.

Žalobce namítá, že pokud správce daně vůči žalobci postupoval výzvami k odstranění pochybností o údajích v přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období,

- 1) neunesl své důkazní břemeno již po předložení základních důkazních prostředků. Neprokázal totiž důvodnost svých tvrzených pochybností – nepředložil žalobci žádné důkazy znevěrohodňující žalobcem předložené důkazy, tj. listiny představující příslušné evidence a prvotní doklady. Tím žalovaný podle žalobce porušil § 92 odst. 5 písm. c) zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d.ř.“). V tomto směru žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.12.2009 č.j. 1 Afs 118/2009-76¹⁾, a na nálezy Ústavního soudu ze dne 29.10.2002 sp. zn. II. ÚS 232/02²⁾;
- 2) neunesl své důkazní břemeno dne 15.10.2012, tj. v okamžiku zahájení daňových kontrol. Je totiž povinností správce daně podle § 90 odst. 1 d.ř. sepsat o průběhu postupu k odstranění pochybností protokol nebo úřední záznam, kde uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností. Dovolává se přitom komentáře k daňovému řádu³⁾. Žalobce má za to, že tyto náležitosti protokol ze dne 15.10.2012 nesplňuje;
- 3) neunesl své důkazní břemeno ani v protokole ze dne 5.4.2013, když ani v této chvíli správce daně nepředložil žádné vlastní důkazy. Ani tento protokol podle žalobce neobsahuje hodnocení důkazů, jak by správně mělo. Komentář k daňovému řádu³⁾ předpokládá totiž hodnocení důkazů prakticky na úrovni zprávy o daňové kontrole, čemuž však protokol ze dne 5.4.2013 neodpovídá;

¹⁾ rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz

²⁾ nálezy Ústavního soudu jsou dostupné na nalus.usoud.cz

³⁾ Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M.: Daňový řád, Komentář, I. díl, Wolters Kluwer ČR, a.s., Praha, 2011, str. 495

- 4) ani protokol ze dne 5.4.2013 nemůže změnit stav, kdy daňové kontroly byly zahájeny 15.10.2012 při porušení § 90 odst. 1 d.ř. – po půlroce nezákonnosti již tuto nezákonnost podle žalobce zhojit nelze;
- 5) žalobci nebyla poskytnuta před zahájením daňové kontroly lhůta k návrhu na pokračování v dokazování (§ 90 odst. 2 d.ř.);
- 6) žalovaný nesdělil žalobci před zahájením daňových kontrol, jaké důvody k dalšímu dokazování shledal, čímž by určil i rozsah daňových kontrol;
- 7) je vyloučen souběh neukončeného postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly se stejným předmětem;
- 8) účelem zahájení daňových kontrol bylo jen nepřekročení maximální lhůty k ukončení postupů k odstranění pochybností. V tomto směru žalobce odkazuje na pokyn Ministerstva financí D-144.

C.

Žalovaný navrhuje odmítnutí žaloby, pokud se žalobce domáhá vyslovení zákazu pokračovat v daňových kontrolách. D.ř. neumožňuje ukončit daňovou kontrolu prostou nečinností správce daně. Případné nezákonné zahájení daňové kontroly ničeho nemění na nutnosti jejího řádného ukončení postupem, který d.ř. předvídá. Formulaci žalobního požadavku – žalovanému se zakazuje v kontrolách nadále pokračovat – proto žalovaný považuje za nedostatečně určitý. Žalovaný zdůrazňuje, že případné zastavení nalézacích řízení by založilo překážku věci rozhodnuté.

Žalovaný připouští, že porušil § 90 odst. 2, 3 d.ř., pokud zahájení daňových kontrol nepředcházelo sdělení výsledků postupů k odstranění pochybností s poskytnutím 15-denní lhůty k vyjádření. Má však za to, že daňový subjekt může být poškozen na svých právech takovým pochybením jen, pokud je výsledkem postupů k odstranění pochybností stanovení daňové povinnosti, neboť právě tomuto stanovení má daňový subjekt možnost zabránit návrhem na pokračování v dokazování. Při přechodu do daňové kontroly z vůle správce daně má podle žalovaného uvedený postup jen pořádkový význam, neboť případné návrhy daňového subjektu ničeho neovlivní. V určovací části žaloby proto navrhuje její zamítnutí.

Žalovaný dále konstatuje, že pokyn Ministerstva financí D-144 byl s účinností od 1.1.2011 zrušen pokynem D-345.

D.

Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce vyjádřením ze dne 2.4.2014, v němž dovozuje, že bude-li s určovací částí žaloby úspěšný, měl by nastat stav, že kontroly nikdy zahájeny nebyly, tzn. postupy k odstranění pochybností nebyly nikdy ukončeny a dosud pokračují.

Nastiňuje-li žalovaný dvě varianty ukončení postupů k odstranění pochybností, žalobce reaguje konstatováním, že ust. § 90 odst. 2, 3 d.ř. zná variantu jedinou.

Žalobce zdůrazňuje, že současný stav je takový, že žalobce dosud (prakticky po bezmála dvou letech) nemá vyměřenou DPH za předmětná zdaňovací období.

Takto mohou správci daně zlikvidovat podnikání jakéhokoli subjektu tím, že přestanou vracet nadměrné odpočty.

E.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že

- výzvou k odstranění pochybností týkající se daňové povinnosti žalobce za duben 2012 bylo žalobci sděleno, že hodnota přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců a hodnota vývozu zboží značně převýšily hodnoty vykazované v předchozím zdaňovacím období (březen 2012), proto má správce daně pochybnosti, zda byla deklarovaná zdanitelná plnění přijata a zda byl u nich uplatněn odpočet v souladu s § 72 - § 73 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), zejm. zda tato plnění byla užita pro ekonomickou činnost a zda byly splněny podmínky podstatné pro osvobození vývozu zboží dle § 66 ZDPH. Sdělil žalobci, že tyto pochybnosti má konkrétně u faktury 0222012 na dodání Polyamidu 66 natur od dodavatele Terine s.r.o. a u faktury 0242012 na dodání Polypropylenu Solvey Natural od téhož dodavatele. Vyjádřil pochybnosti, zda byla (budou) tato plnění užita pro ekonomickou činnost žalobce a zda byla (budou) k těmto přijatým plněním související plnění uskutečněná. Proto správce daně žalobce vyzval k předložení evidence podle § 100 ZDPH, daňových dokladů a dále všech písemností vztahujících se k uvedeným fakturám, zejm. smluv, objednávek, dodacích listů, zakázkových listů, předávacích, přebíracích či zjišťovacích protokolů, zápisů z jednání, studií. Vyzval žalobce k odůvodnění nárůstu přijatých zdanitelných plnění a nárůstu vývozu oproti průměrným hodnotám vykázaným v předcházejícím období a k prokázání skutečnosti, že přijatá plnění byla (budou) použita k žalobcově ekonomické činnosti. Vyzval žalobce dále k prokázání osvobození originály daňových dokladů podle § 30 odst. 4, 5 ZDPH, popř. dalšími důkazními prostředky. Vyzval žalobce k prokázání úhrady žalobcem vystavených faktur č. 120100003 a č. 120100004 pro PAULLI Ltd., Sai Ying Pun – Hong Kong. Dále byl žalobce vyzván ve vztahu k přijatým fakturám č. 0222012 a č. 0242012 dodavatele Terine s.r.o., aby prokázal, že nárok na odpočet DPH byl uplatněn dle § 72 - § 73 ZDPH, a že tato plnění budou užita k ekonomické činnosti žalobce;
- výzvou týkající se daňové povinnosti za červenec 2012 sdělil správce daně žalobci, že má pochybnosti, zda přijatá zdanitelná plnění od Terine s.r.o. byla skutečně přijata a zejm. zda byla tato užita pro ekonomickou činnost žalobce a zda byly splněny podmínky pro osvobození i vývozu zboží. Vyzval žalobce k prokázání skutečnosti, že přijatá plnění byla (budou) použita k žalobcově ekonomické činnosti;
- obdobně je formulována i výzva týkající se zdaňovacího období srpen 2012 s tím, že se týká přijatých plnění od Terine s.r.o. a PAVES s.r.o.

Nato žalobce předložil správci daně přijaté a vydané faktury, příjmové a výdajové doklady, daňovou evidenci, vývozní doprovodný doklad, výpisy z účtu nasvědčující platbám provedeným hotovostním vkladem za PAULLI Ltd. na pobočce banky v ČR, šeky, originály smluv a objednávek, a poskytl mu jednotlivá vysvětlení. V protokole ze dne 15.10.2012 následně správce daně bez hodnocení důkazů konstatuje, že jeho pochybnosti přetrvávají a že zahajuje daňovou kontrolu.

Dne 5.4.2013 byl s žalobcem sepsán protokol, který po úvodní konstatační části obsahuje na str. 5 – 6 i pasáž věnovanou hodnocení dosavadního dokazování,

z níž krajský soud vybírá: „(...) na dokladech (o uskutečnění přepravy – pozn. soudu) nejsou uvedeny bližší informace o zboží, např. odkaz na č. dodacího listu apod., pouze váha. K dokladům nebyly přiloženy žádné CMR listy, doklady o předání zboží k lodní dopravě ani doklady prokazující převzetí zboží příjemcem (...) Faktury nejsou hrazeny bankovním převodem. Dle sdělení DS jsou hrazeny šeky. Na základě předložení šeku v bance je inkasována hotovost, která je částečně vkládána na účet a částečně do pokladny DS. Správci daně na základě těchto sdělení přetrvávaly pochybnosti, zda zboží je skutečně vyváženo (...); Správce daně měl pochybnosti o tom, jak mohly být vzorky zapůjčené M. K. jako fyzické osobě prodány DS, a následně společností Farsone SE fakturovány DS jako tuzemská zdanitelná plnění; (...) odpočet z přijatého plnění dle daňového dokladu č. 32121777 ze dne 25.6.2012 (...) který byl DS zahrnut do tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen (...) úhrada byla provedena v září, existovala u správce daně pochybnost o datu uskutečnění zdanitelného plnění (...) Správce měl za to, že rozsah pochybností je patrný z průběhu vedeného ústního jednání (15.10.2012 – pozn. soudu) (...) Vzhledem ke skutečnosti potřeby ověřování údajů uvedených DS v podaných tvrzeních a k provedení důkazů ve větším rozsahu, správce daně ukončil výše uvedené postupy k odstranění pochybností a zahájil u DS daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2012, červenec 2012 a srpen 2012 před prvním vyměřením této daně, čímž nebylo DS upřeno konzumovat práva zakotvená v ust. § 86 DŘ.“

F.

Výkladem ust. § 90 d.ř. se již zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10.10.2012 č.j. 1 Ans 10/2012-52, Sb. NSS č. 2792/2013¹⁾, v němž vyložil, že (odst. [19] – [24]): „zákonodárce vytvořil zcela samostatný, procesně uzavřený institut (postupu k odstranění pochybností – pozn. krajského soudu) (...) 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 při tom 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 (...). 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 (...) 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, 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 (...) 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. (...) Daňová kontrola (§ 85 a násl.) je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně je rovněž tím, kdo daňové řízení (a postupy v něm) vede. Dospěje-li tedy správce daně při zahájení postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu. Bylo by zcela bez procesní logiky, kdyby se správce daně musel již předem rozhodnout (bez řádné znalosti a prověření celé věci), který z instrumentů zvolí – zda užije postup k odstranění pochybností, nebo daňovou kontrolu. (...) každý z nich správce daně volí v jiné skutkové situaci. Postup podle § 89 a násl. užije v případě, kdy již existují konkrétní dílčí pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost vyměřit. Pokud však správce pochybnosti 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.“

Krajský soud tuto rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu respektuje a v nyní posuzované věci neshledal důvody se od ní odchýlit.

G.

Krajský soud především neguje názor žalovaného, že k porušení práv daňového subjektu může dojít u postupu podle § 90 d.ř. jen v situaci, kdy by správce daně chtěl postupy k odstranění pochybností ukončit vyměřením daně, tzn. nikoli v případě přechodu do daňové kontroly z vůle správce daně.

Je třeba zdůraznit, že u přechodu do daňové kontroly z vůle správce daně je sdělení důvodů k pokračování v dokazování (§ 90 odst. 2 d.ř.) pro postavení daňového subjektu v daňové kontrole zásadní, neboť jen v rozsahu těchto důvodů lze následnou daňovou kontrolu vést (§ 90 odst. 3 d.ř.). Takto totiž dochází k vymezení rozsahu daňové kontroly, takto se daňovému subjektu již před zahájením daňové kontroly sděluje, které skutečnosti není třeba dále prokazovat a k prokázání jakých skutečností bude vedeno další dokazování.

Z uvedeného vyplývá jednoznačně, že nesdělením rozsahu daňové kontroly je daňový subjekt zkrácen na svých právech.

Nedojde-li tedy při postupu dle § 90 d.ř. k takovému řádnému vytčení rozsahu daňové kontroly, je třeba uzavřít, že podmínky pro přechod do daňové kontroly nebyly naplněny.

H.

Je též bezesporu pochybením daňových orgánů, nedají-li daňovému subjektu možnost navrhnout provedení dalších důkazů (§ 90 odst. 2 věta druhá d.ř.).

Zde se krajský soud zabýval k námitce žalovaného též otázkou, zda takovým pochybením může dojít ke zkrácení daňového subjektu na jeho právech.

Účelem poskytnutí lhůty dle § 90 odst. 2 věty druhé d.ř. je podle krajského soudu zjevně poskytnutí možnosti daňovému subjektu odvrátit uzavření postupů k odstranění pochybností stanovením daňové povinnosti tak, že daňovým orgánům osvědčí potřebu dalšího dokazování.

Takového osvědčení ovšem z povahy věci není třeba v situaci, kdy jsou již daňové orgány samy přesvědčeny o potřebě dalšího dokazování. Případný návrh na doplnění dokazování podaný v takové situaci daňovým subjektem by totiž již mohl jen dublovat směr dokazování nastíněný daňovými orgány.

Neposkytnutím lhůty podle § 90 odst. 2 věty druhé d.ř. pak není daňový subjekt vyloučen ani z možnosti navrhnout jiné důkazy, než ty, pro které správce daně shledal potřebu dalšího dokazování. Právo navrhnout takové důkazy totiž svědčí daňovému subjektu i po celou dobu následně prováděné daňové kontroly [srov. § 86 odst. 2 písm. b), c) d.ř.].

Krajský soud proto uzavírá, že neposkytnutím lhůty podle § 90 odst. 2 věty druhé d.ř. v situaci, kdy je již správce daně sám přesvědčen o potřebě dalšího dokazování, nemůže být z povahy věci daňový subjekt dotčen na svých právech.

I.

S ohledem na závěry uvedené v části G. tohoto odůvodnění se krajský soud zabýval dále otázkou, jaké jsou důsledky situace, kdy absentuje vymezení rozsahu daňové kontroly podle § 90 odst. 2, 3 d.ř., avšak správce daně přesto daňovou kontrolu zahájí.

Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 9.12.2004 č.j. 7 Afs 22/2003-109¹⁾ vyslovil, že *„při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.*

Na tyto závěry pak Nejvyšší správní soud navázal v rozsudku ze dne 17.2.2006 č.j. 8 Afs 7/2005-96, Sb. NSS č. 1480/2008¹⁾, v němž vyslovil, že účinky zahájení daňové kontroly nemůže nastolit toliko formální zahájení daňové kontroly, bez učinění reálných kroků, které by materiálně počátku takové činnosti správce daně nasvědčovaly.

S ohledem na to krajský soud přisvědčuje žalobci, že pokud mu dne 15.10.2012 nebyly sděleny vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností (včetně hodnocení dosavadního dokazování), jednalo se 15.10.2012 o zcela formální zahájení daňové kontroly, které je zcela nezpůsobilé způsobit účinky zahájení daňové kontroly.

Vyústěním tohoto závěru je pak situace, kdy protokolem ze dne 15.10.2012 daňová kontrola zahájena nebyla, přičemž i po 15.10.2012 tu byl neukončený postup k odstranění pochybností podle § 89 a násl. d.ř.

J.

Krajský soud se proto dále zabýval obsahem protokolu ze dne 5.4.2013.

Jak soud již shora konstatoval, tento protokol předestírá dosud provedené důkazy a tyto hodnotí, pokud je v něm uvedeno, které skutečnosti byly (nebyly) dosud provedeným dokazováním prokázány a v čem spočívají přetrvávající pochybnosti správce daně. Protokol končí konstatováním, že *„Vzhledem ke skutečnosti potřeby ověření údajů uvedených DS v podaných tvrzeních a k provedení důkazů ve větším rozsahu, správce daně ukončil výše uvedené postupy k odstranění pochybností a zahájil u DS daňovou kontrolu na dani*

z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2012, červenec 2012 a srpen 2012 před prvním vyměřením této daně.“

Krajský soud proto k zahájení daňové kontroly uzavírá, že k tomuto zahájení nedošlo 15.10.2012, ale právě dne 5.4.2013, kdy byl žalobce ve smyslu § 90 d.ř. zpraven o vyjádřeních a důkazních prostředcích, na jejichž základě považuje správce daně pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a o důvodech přetrvávajících pochybností. Současně bylo žalobci oznámeno zahájení daňové kontroly.

Krajský soud pro úplnost opakuje, že žalobci sice nebyla poskytnuta 15-denní lhůta k návrhu na doplnění dokazování, její poskytnutí by však v situaci, kdy o potřebě dalšího dokazování byl již správce daně přesvědčen, bylo čistě samoučelné a formalistické.

K.

Ve vztahu k jednotlivým žalobním bodům proto krajský soud dospěl k závěru, že nedůvodnými jsou žalobní body 1) a 3), pokud je jimi žalovanému vytýkáno, že žalovaný nesdělil v návaznosti na dosud provedené důkazy žalobci důvody přetrvávajících pochybností. Ty byly žalobci sděleny právě protokolem ze dne 5.4.2013.

Namítá-li žalobce půlroční nezákonnost v návaznosti na formální zahájení daňové kontroly 15.10.2012 [žalobní bod 4)], krajský soud zdůrazňuje, že pokud – v souladu s žalobcovou argumentací – uzavřel, že 15.10.2012 k zahájení daňové kontroly nedošlo, což má za následek, že tu i po 15.10.2012 přetrvávaly neukončené postupy k odstranění pochybností ve smyslu § 89 a násl. d.ř., je nutným vyústěním těchto závěrů, že správce daně měl i nadále možnost ukončit tyto postupy přechodem do daňové kontroly při splnění zákonných požadavků, což také dne 5.4.2013 učinil.

Jak pak bylo uzavřeno v části H. tohoto odůvodnění, neposkytnutím lhůty k návrhu na doplnění dokazování nemohlo z povahy věci dojít k poškození žalobce na jeho právech (§ 82 s.ř.s.), protože je nedůvodný i žalobní bod 5).

Dospěl-li pak soud k závěru, že k zahájení daňové kontroly došlo až dne 5.4.2013, pak právě tohoto dne žalobci byly sděleny důvody přetrvávajících pochybností správce daně, z čehož je zjevné, že ani žalobní bod 6) není důvodný.

Krajský soud přisvědčuje žalobci v žalobním bodě 7), tzn. v názoru, že je vyloučen souběh neukončeného postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly se stejným předmětem. V posuzované věci však k žádnému souběhu nedošlo, když do 5.4.2013 tu nebylo žádné daňové kontroly a od 5.4.2013 již byl postup k odstranění pochybností řádně ukončen.

Případným překročením lhůt (byť i zvykových) k ukončení postupu k odstranění pochybností [žalobní bod 8)] se krajský soud nezabýval, když žalobními požadavky není požadována ochrana proti nečinnosti žalovaného.

Důvodným je však žalobní bod 2) spočívající v argumentaci, že protokolem ze dne 15.10.2012 k zahájení daňové kontroly nedošlo.

L.

Pro úplnost soud dodává, že za situace, kdy nejstarším předmětným zdaňovacím obdobím je duben 2012, daňová kontrola byla zahájena 5.4.2013 a soud rozhoduje dnešního dne, nastala dosud ani prekluze práva vyměřit daň ve smyslu § 160 d.ř., ke které by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti.

M.

Namítá-li žalobce, že dosud nemá v důsledku nastíněných postupů vyměřenu DPH za duben, červenec a srpen 2012, jedná se o důsledek právní úpravy představované ust. § 85 – § 90 d.ř., kdy ke steskům žalobce lze jen obecně konstatovat, že rychlým řádným prokázáním své daňové povinnosti může sám přivodit stav, kdy již bude možno o jeho daňové povinnosti rozhodnout. V této souvislosti krajský soud opakovaně zdůrazňuje, že nerozhoduje o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného, ale o žalobě na ochranu proti jeho nezákonnému zásahu.

N.

Namítal-li konečně žalovaný neurčitost a nevykonatelnost žalobního požadavku, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v daňových kontrolách (pokud by shledal, že byly nezákonně zahájeny), krajský soud zdůrazňuje, že žalobce se při formulaci tohoto žalobního

požadavku zjevně řídil § 87 odst. 2 s.ř.s., podle kterého soud „zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval“.

Důsledkem takového výroku by byla nemožnost pokračovat v daňové kontrole (nikoli však ve vyměřovacím řízení vůbec, jak dovozuje žalovaný). Vyměřovací řízení by pak – při nemožnosti jiného dokazování – muselo skončit rozhodnutím, jehož jediným podkladem by bylo žalobcovo daňové tvrzení (možnost takového rozhodnutí ostatně d.ř. předvídá v § 139 odst. 1 před slovem „nebo“).

Takové rozhodnutí by založilo i překážku věci rozhodnuté.

O.

Krajský soud z uvedených důvodů rozhodl, že:

- I) zahájení daňových kontrol protokolem ze dne 15.10.2012 – za situace, kdy žalobci nebyly sděleny vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje správce daně pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností (včetně hodnocení dosavadního dokazování) – bylo nezákonným zásahem;
- II) návrh žalobce, aby žalovanému bylo zakázáno v daňových kontrolách pokračovat, zamítl – daňové kontroly totiž byly dne 5.4.2013 řádně zahájeny.

P.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s.ř.s. ve spojení s § 142 odst. 2 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, užitého dle § 64 s.ř.s., když žalobce byl s jedním z žalobních požadavků procesně úspěšný a s druhým procesně neúspěšný. Opačně žalovaný se jednomu z žalobních požadavků neubráníl, druhému ano. Rozdíl procesního úspěchu a neúspěchu každého z účastníků je proto roven nule, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

R.

Soud o věci rozhodl bez jednání, když účastníci s takovým postupem souhlasili a ve věci nebylo třeba jiných skutkových zjištění než těch, která plynou ze správních spisů (§ 51 odst. 1 s.ř.s.).

S.

Soud o věci rozhodl mimo pořadí, v jakém mu věci došly, když žaloby proti nezákonnému zásahu je podle § 56 odst. 3 s.ř.s. povinen projednat přednostně.

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

V Ostravě dne 10. dubna 2014

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu