



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudců Mgr. Jitky Zavřelové a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci **žalobce: E.**, se sídlem , IČ , zastoupeného Advokátní daňovou kanceláří Hajdučík, s. r. o., se sídlem Sluneční nám. 14, 158 00 Praha 5, proti **žalovanému: Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Žitná 12, 120 00 Praha 2, o **žalobě na ochranu před nezákonným zásahem,**

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 :

Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Praze dne 13. 6. 2013 domáhal vydání rozhodnutí, kterým by soud určil, že postup k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za říjen 2012 prováděný žalovaným u žalobce byl nezákonným zásahem. Navrhl současně, aby soud zakázal žalovanému ve shora označeném postupu k odstranění pochybností u žalobce pokračovat. Pro případ, že by byl ke dni rozhodnutí soudu postup žalovaného k odstranění pochybností u žalobce již ukončen, domáhá se žalobce toho, aby soud toliko určil, že postup k odstranění pochybností ve věci DPH za říjen 2012 u žalobce provedený žalovaným byl nezákonným zásahem.

Jak žalobce v rámci žaloby mimo jiné uvedl, Finanční úřad v Kolíně, který se dne 1. 1. 2013 transformoval na Finanční úřad pro Středočeský kraj (žalovaného), provádí u žalobce

postup k odstranění pochybností u DPH za zdaňovací období říjen 2012, a to na základě výzvy ze dne 17. 12. 2012 (dále též „Výzva“). Žalobce má za to, že postup k odstranění pochybností je v souhrnu zásahem ve smyslu § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Žalobce předně namítá, že postup k odstranění pochybností byl v jeho případě nezákonně zahájen. S odkazem na citaci důvodů pro zahájení postupu k odstranění pochybností uvedených ve Výzvě žalobce konstatuje, že jde o částečně nesrozumitelné a částečně příliš obecně popsané skutečnosti, ze kterých nemůže vzniknout pochybnost ve smyslu § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Žalovaný tvrdí, že přijatá zdanitelná plnění v případě žalobce opakovaně převyšují uskutečněná zdanitelná plnění, neuvádí ovšem, jak k tomuto závěru došel. Takto nejasně formulované závěry neumožňují žalobci, aby se k nim vyjádřil a neúplné údaje doplnil (nejasnosti vysvětlil). Sama skutečnost, že daň na vstupu opakovaně převyšuje daň na výstupu, nemůže být podle žalobce konkrétní pochybností, protože mu neumožňuje konkrétní odpověď. Daňový řád na rozdíl od předchozího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „zákon o správě daní a poplatků“), přitom již požaduje sdělení konkrétních pochybností a nikoliv pochybností, žalovaný však ve Výzvě žádnou konkrétní pochybnost neuvedl. Žalobce dále namítal, že napadený postup k odstranění pochybností probíhá po dobu výrazně delší, než jaká je přípustná. Žalovaný postupuje ve zřetelném rozporu se závěry Nejvyššího správního soudu vyslovenými v jeho rozsudku ze dne 10. 10. 2012 ve věci M. když provádí postup k odstranění pochybností déle než 5 měsíců. S odkazem na další rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 20. 8. 2009 ve věci L.) pak žalobce připomíná požadavek, aby v případě přezkoumání postupu finančního úřadu jako případné nečinnosti, která by měla za následek poškozování daňového subjektu na jeho právech (zejména bezúčelným oddalováním vrácení daňového přeplatku), byla přezkoumána účelnost a nezbytnost úkonů správce daně. Jelikož v rámci postupu k odstranění pochybností prováděl žalovaný obsáhlé a časově i personálně náročné dokazování, ač je v tomto typu postupu provádět nesmí, jde o důkazy získané v rozporu se zákonem a procesně tudíž nepoužitelné. Provedené úkony tak podle žalobce byly neúčelné. Žalobce proti nečinnosti žalovaného brojil podnětem k odstranění nečinnosti, který nadřízený správce daně odložil přípisem ze dne 12. 6. 2013. Závěrem pak žalobce upozornil na to, že žalovaný ve svém sdělení ze dne 22. 5. 2013 uvedl, že se jeho pochybnosti vztahují k přijatým plněním od společností O., a E. (v úhrnné výši 3.045.384 Kč), z čehož žalobce dovodil, že ostatní přijatá zdanitelná plnění (v úhrnné výši 1.883.645 Kč) jsou v pořádku. Žalovaný přesto o této nesporné části daně nerozhodl a odpovídající část nadměrného odpočtu nevrátil. Žalobce brojil proti tomuto postupu podnětem k odstranění nečinnosti ze dne 3. 6. 2013, který však nadřízený správce daně považoval za doplnění podnětu ze dne 13. 5. 2013 a zahrnul do sdělení ze dne 12. 6. 2013, přičemž se však k nevrácení nesporné části nadměrného odpočtu nijak nevyjádřil. Žalobce považuje shora uvedené chování žalovaného za hrubě nezákonné a společně s dalšími nezákonnostmi, na které již výše upozornil, pak uvedené způsobuje, že postup k odstranění pochybností je nezákonným zásahem.

Žalovaný v rámci vyjádření k žalobě především vyjádřil svůj názor, že postup k odstranění pochybností byl zahájen v souladu se zákonem, přičemž žalovaný nebyl nečinný, takže nemohlo dojít k nezákonnému zásahu. Navrhl, aby soud žalobu zamítl. K jednotlivým námitkám uvedl, že při formulaci žalobcem zpochybňované Výzvy vycházel z údajů, které žalobce uvedl v jednotlivých přiznáních k DPH. Žalobce musel vědět, jakou vlastní daňovou povinnost v přiznáních k DPH za jednotlivá zdaňovací období uvedl a jaká mu byla vyměřena. Podle žalovaného je předmětná Výzva v souladu se zákonem, neboť jeho

pochybnosti o přijatých zdanitelných plněních mají svůj existující skutkový důvod, který je přezkoumatelný. Výzva byla pro žalobce srozumitelná, neboť na základě ní žalobce se žalovaným komunikoval a předkládal i navrhoval důkazní prostředky k odstranění sdělené pochybnosti. Žalovaný v průběhu čtyř měsíců shromáždil důkazy, na základě kterých dospěl k závěru, že sdělená pochybnost nebyla odstraněna a že není vhodné pokračovat v postupu dle § 89 daňového řádu. Postup k odstranění pochybností proto ukončil sdělením ze dne 22. 5. 2013 s tím, že zahájí daňovou kontrolu a vymezil její rozsah. Žalovaný předvoláním ze dne 20. 6. 2013 žalobce vyzval, aby se dne 2. 7. 2013 dostavil k zahájení daňové kontroly, žalobce mu však sdělil, že považuje zahájení daňové kontroly za nezákonné, a proto zahájení neumožní. Žalovaný tedy není tím, kdo by svými úkony prodlužoval nalézací řízení a bránil vyměření DPH. Námitka žalobce, podle níž postup k odstranění pochybností probíhá po dobu výrazně delší, než jaká je přípustná, je podle žalovaného nepřezkoumatelná a bezpředmětná. V okamžiku podání žaloby byl již navíc uvedený postup ukončen a žalobce informován o přechodu do daňové kontroly. Nezákonnosti se pak žalovaný podle svého vyjádření nedopustil ani tím, že nevyměřil a nevrátil případný nadměrný odpočet ze zdanitelných plnění, u kterých byly pochybnosti odstraněny. DPH se totiž vztahuje k jednotlivým zdaňovacím obdobím, kterým je v případě žalobce jeden kalendářní měsíc, přičemž za zdaňovací období lze vyměřit daň pouze jako celek. Vrácení nadměrného odpočtu je vázáno na jeho vyměření, a pokud není nadměrný odpočet vyměřen, není možné jej plátcí vrátit. Daňový řád institut částečného vyměření daně nezná, a pokud by žalovaný DPH vyměřil z nesporných přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, nemohl by vést řízení o sporné části DPH, neboť vydáním platebního výměru by bylo vyměřovací řízení ukončeno.

V reakci na vyjádření žalovaného zaslal žalobce soudu dne 13. 8. 2013 doplnění žaloby, v němž předně upozornil na to, že již před vydáním žalobcem zpochybňované Výzvy žalovaný disponoval řadou podrobných informací o daňových povinnostech žalobce za říjen 2012, které získal při vedení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období září 2012. Proto vydání Výzvy bylo jen formálním úkonem, který neměl směřovat k odstranění konkrétních pochybností žalovaného, ale jen účelově zamezit stanovení a vyplacení nadměrného odpočtu vykázaného v přiznání k DPH za měsíc říjen 2012. Pokud žalovaný dopodrobna znal hospodaření žalobce za předmětné zdaňovací období, byl vybaven celou škálou faktů, na jejichž základě mohl a měl konstruovat konkrétní pochybnosti. Pokud tak neučinil a přesto vydal Výzvu, jednal nezákonně a zneužil správní uvážení opravňující ho zahájit postup k odstranění pochybností. Z uvedených důvodů je proto celý postup k odstranění pochybností nezákonným zásahem, protože byl zahájen toliko formálně a bylo zneužito správní uvážení opravňující žalovaného tento postup zahájit. K tomu žalobce doplnil, že nadměrný odpočet vykázaný v říjnu 2012 nebyl ničím výjimečný a neodchyloval se podstatně od průměru vykazovaných nadměrných odpočtů. Žalobce měl dále na rozdíl od žalovaného za to, že sporný postup k odstranění pochybností i nadále trvá. Daňová kontrola zahájena nebyla, neboť žalovaný svévolně nevydal výzvu podle § 87 odst. 3 daňového řádu (a to proto, že žalobce odmítl zahájit daňovou kontrolu z důvodu, že tu lze zahájit jen v rozsahu neodstranitelných pochybností, které však žalobci sděleny nebyly), čímž žalovaný úmyslně nedbá názoru nadřízeného, jenž v přípisu ze dne 12. 6. 2013 vyslovil souhlas s tvrzením žalobce, podle něhož složité a časově náročné dokazování nelze provádět v rámci tohoto postupu k odstranění pochybností.

Žalovaný se k doplnění žaloby ze strany žalobce vyjádřil tak, že shrnul některé své závěry již uvedené ve vyjádření k žalobě a dodal, že podle jeho názoru byl postup k odstranění pochybností již ukončen, a to s odkazem na § 90 daňového řádu. Přípisem ze dne 22. 5. 2013 žalovaný žalobci oznámil, že dne 31. 5. 2013 bude zahájena daňová kontrola. Při

ústním jednání uvedeného dne pak žalovaný žalobci sdělil, že nebude podán návrh na doplnění dokazování. Vzhledem k tomu, že skutečnosti podstatné pro vyměření DPH nebyly ještě dostatečně zjištěny tak, aby žalovaný mohl stanovit daň ve správné výši, rozhodl se pokračovat v dokazování v rámci daňové kontroly. Podle názoru žalovaného při přechodu z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly nelze použít výzvu podle § 87 odst. 2 daňového řádu, neboť správce daně již dokazování provádí. Kontrola je zahájena tím, že správce daně tuto skutečnost daňovému subjektu sdělí a zároveň vymezí rozsah daňové kontroly. Přechod z postupu k odstranění pochybností do kontroly je pouze změnou formy dokazování v rámci jednoho řízení o daňovém tvrzení. Dokazování již bylo zahájeno výzvou podle § 89 daňového řádu a dále pokračuje v rámci daňové kontroly. Výzva k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 citovaného zákona je v případě přechodu z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly z tohoto důvodu nadbytečná, protože kontrola tvrzené daně již byla zahájena.

Po nařízení jednání ve věci se na soud obrátil žalobce dne 27. 1. 2014 s doplněním žaloby, v němž předně polemizuje s názorem žalovaného, podle něhož byl postup k odstranění pochybností v dané věci již ukončen. Dodal však, že žalovaný ustal v úkonech a prvostupňové nalézací řízení bylo podle názoru žalovaného již ukončeno. Není proto na místě, aby žalobce požadoval po soudu přikázat žalovanému ukončit porušování žalobcových práv. Žalobce proto upřesnil, že pro účely tohoto soudního řízení považuje postup k odstranění pochybností za ukončený a domáhá se pouze určení, že byl nezákonný. Dále žalobce shrnul veškeré úkony, které v dané věci žalovaný učinil po 20. 6. 2013 a zdůraznil, že Odvolací finanční ředitelství shledalo jeho podnět na odstranění nečinnosti ze dne 5. 11. 2013 oprávněným a informovalo jej o tom, že vydalo Příkaz ke zjednání nápravy, v němž se mimo jiné konstatuje, že veškeré úkony žalovaného ode dne 29. 7. 2013 byly nezákonné. Na základě tohoto příkazu žalovaný bez součinnosti se žalobcem ukončil napadený postup k odstranění pochybností a dne 13. 1. 2014 doručil žalobci platební výměr za předmětné zdaňovací období. Nad to ještě žalobce zpochybnil zákonnost postupu žalovaného při výslechu svědka J. Č. i svědků H. a V. Uzavřel, že žalovaný již před vydáním výzvy věděl, že bude provádět časově náročné a fakticky obsáhlé dokazování, které v postupu k odstranění nečinnosti provádět nesmí, proto lze podle žalobce celý postup označit za nezákonný zásah. Jak žalobce dodal, žalovaný svým přípisem ze dne 22. 5. 2013 fakticky ukončil postup k odstranění pochybností a měl zahájit daňovou kontrolu, nebo vydat platební výměr. Přesto v provádění postupu dále pokračoval, což je nezákonné.

Dne 6. 2. 2014 pak žalobce žalobu dále doplnil tak, že nezákonným byl podle jeho názoru rovněž postup žalovaného, který nevydal žalobci část nadměrného odpočtu ve výši 1.833.644 Kč, o které neměl žádné pochybnosti. O této části DPH za říjen 2012 byl povinen vydat samostatné rozhodnutí. Je-li podle žalobce správce daně oprávněn vydat na základě § 147 daňového řádu rozhodnutí o dani, tak je oprávněn vydat rozhodnutí i o části daně. V podmínkách právního státu je nemyslitelné, aby správce daně zadržoval část nadměrného odpočtu, o jehož správnosti nepochybuje. Došlo tedy ke stavu, kdy v důsledku nečinnosti žalovaného (shledané i Odvolacím finančním ředitelstvím) nebyla vydána výše uvedená část nadměrného odpočtu již dne 11. 9. 2013. Žalobce proto požádal o přiznání úroku, který má reparovat jeho škodu vzniklou v důsledku opožděného vydání rozhodnutí o stanovení daně způsobenou nezákonným prováděním daňové kontroly (podle názoru Odvolacího finančního ředitelství) nebo nezákonným postupem k odstranění pochybností (podle názoru žalobce). Rozhodnutím ze dne 5. 2. 2014 žalovaný žalobce odškodnit odmítl. Došlo tak k situaci, že žalobce byl prokazatelně poškozen a nemá k dispozici nástroj pro vznesení nároku na náhradu škody podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné

moci, což napravila novela soudního řádu správního provedená zákonem č. 303/2011 Sb. Podaná žaloba je proto za dané situace jediným nástrojem, který má žalobce k dispozici a bez jejího použití nemá možnost, jak se domáhat náhrady škody. V tomto ohledu žalobce ještě dodal, že nezákonnou nečinností žalovaného dochází k diskriminaci žalobce coby účastníka plně harmonizovaného systému DPH na úrovni EU, k čemuž odkázal na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 12. 5. 2011, sp. zn. C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3*.

Na tato doplnění žaloby reagoval žalovaný vyjádřením, v němž uvedl, že se domnívá, že žalobce podal žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu. V případě namítaného nezákonného zásahu žalobce nevyčerpal všechny prostředky ochrany, které umožňuje daňový řád v § 261. Žalobce podal stížnost na nezákonný postup správce daně, v níž uvedl stejné důvody jako v podané žalobě. Nepožádal však Odvolací finanční ředitelství o prošetření způsobu vyřízení stížnosti a tím nevyčerpal všechny prostředky právní ochrany stanovené zákonem, jejichž využití je předpokladem věcného projednání žaloby proti nezákonnému zásahu. Jak žalovaný dále uvedl, při přechodu z postupu k odstranění pochybností vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, sp. zn. 1 Ans 10/2012, seznámil žalobce s výsledkem tohoto postupu, vymezil kontrolu v rozsahu, v jakém nebyly pochybnosti odstraněny, a umožnil žalobci navrhnout důkazy. Tím byl podle žalovaného ukončen postup k odstranění pochybností a zahájena daňová kontrola. Žalovaný se liší v názoru se svým nadřízeným správním orgánem v tom, zda daňová kontrola byla zahájena či nikoliv. Skutečnost, že žalovaný v dokumentech uváděl, že probíhal postup k odstranění pochybností, neznamena nezákonnost postupu, jedná se pouze o formální nedostatek, který nemá na zákonnost postupu žalovaného vliv. Odvolací finanční ředitelství se k zákonnosti postupu žalovaného po 29. 7. 2013 nevyslovalo a ani vyslovit nemohlo, neboť se zabývalo podnětem na ochranu proti nečinnosti. Odvolací finanční ředitelství došlo k závěru, že z pohledu nečinnosti správce daně nelze akceptovat úkony prvostupňového správce daně prováděné v rámci daňové kontroly, která nebyla řádně zahájena. Závěrem pak žalovaný připomněl, že mu Odvolací finanční ředitelství přikázalo do 30 dnů provést úkon k zahájení daňové kontroly nebo vydat platební výměr, na základě čehož žalovaný dne 13. 1. 2014 vydal platební výměr. Žalovaný navrhl odmítnutí žaloby z důvodu nevyčerpání všech zákonných prostředků ochrany předpokládaných daňovým řádem, resp. žalobu zamítnout.

Na toto vyjádření žalovaného ještě dne 11. 2. 2014 reagoval žalobce replikou, v níž dovozuje, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, sp. zn. 9 Aps 4/2013, v němž byla shledána možnost bránit se proti zásahům daňových orgánů až po vyčerpání podnětu k prošetření stížnosti, je v projednávané věci neaplikovatelné. Proti nečinnosti žalovaného mohl žalobce brojít podnětem proti nečinnosti dle § 38 daňového řádu, což učinil, a to hned třikrát. Na základě toho v souladu s § 5 s. ř. s. vyčerpal řádné opravné prostředky. Výklad žalovaného, podle něhož se Odvolací finanční ředitelství nemohlo vyjádřit k zákonnosti či nezákonnosti úkonů žalovaného od dne 29. 7. 2013, je v protikladu s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu, žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek čj. 7 Ans 2/2009-38. Odvolací finanční ředitelství mělo a mohlo určit, že úkony činěné žalovaným ode dne 29. 7. 2013 byly nezákonné, protože byly prováděny v nezákonné daňové kontrole. K dotazu soudu pak žalobce uvedl, že proti platebnímu výměru v dané věci již podal odvolání.

Při jednání u soudu žalobce předně s odkazem na větu poslední § 85 s. ř. s., připomněl, že domáhá-li se pouze určení nezákonnosti skončeného zásahu, podmínka vyčerpání právních prostředků ochrany není dána. Upozornil dále na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se lhůty pro podání zásahové žaloby. Uvedl, že napadá postup žalovaného jako celek,

tento byl zahájen 17. 12. 2012 a ukončen až 15. 1. 2014. Po dobu trvání zásahu nemůže lhůta pro podání žaloby uplynout. Žalobce napadá postup žalovaného jako celek, je tedy nutno posoudit vliv nezákonného zahájení postupu žalovaného na celý jeho další průběh. Žalobce nepodal ve vztahu k zahájení výslovnou stížnost, tato byla řešena implicitně až v průběhu dalšího řízení na základě dalších jeho podání žalobce. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 1 Afs 105/2012, pak připomněl, že je-li napadený postup nezákonně zahájen, způsobuje to vadnost postupu jako celku.

Žalovaný u jednání nad rámec svého písemného vyjádření k žalobě upozornil na nesrozumitelnost žaloby, která se jeví jak žalobou proti nečinnosti tak žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. Pokud žalobce uvádí, že výzva žalovaného byla nezákonná, není to pravdou. Žalobce na výzvu adekvátně reagoval, nepředložil však doklady prokazující jeho tvrzení, a proto mu nemohlo být vyhověno. Žalobce jednak podával Odvolacímu finančnímu ředitelství podněty na nečinnost a současně podal i stížnosti podle § 261 daňového řádu. Tuto stížnost však podal pouze u žalovaného, a pokud nebyl spokojen s jejím vyřízením, mohl požádat nadřízený orgán o prošetření postupu žalovaného, což však neučinil. Postup odstranění pochybností je součástí daňového řízení a končí vydáním rozhodnutí. V průběhu tohoto řízení si mohl žalobce u nadřízeného orgánu stěžovat na jeho průběh i na přezkum vyřízení stížnosti a naplnit tak požadavek § 85 s. ř. s. Domáhá-li se však pouze určení, že zásah byl nezákonný, počíná si nedůvodně. Pokud totiž byl vydán platební výměr, může se bránit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Citovaná úprava zásahové žaloby dle soudního řádu správního slouží podle žalovaného pouze pro takové žalobce, vůči nimž bylo zasaženo, aniž by však bylo vedeno jakékoliv řízení. Výklad provedený žalobcem považuje žalovaný za extenzivní, který ve svém důsledku může způsobit, že jakýkoliv úkon správního orgánu před vydáním rozhodnutí může být takto napaden, což by představovalo dvě souběžné formy soudního přezkumu, což jistě nebyl záměr zákonodárce.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce u jednání pouze doplnil, že průnik povahy žaloby jakožto zásahové i nečinnostní je dán judikaturou Nejvyššího správního soudu, která dovozuje, že proti napadenému postupu je třeba brojit žalobou zásahovou. Žaloba nečinnostní by musela být odmítnuta. Ve vztahu k otázce přezkumu rozhodnutí správního orgánu a zásahové žaloby pak uvádí, že nečinnost žalovaného jakkoliv dlouhá, nemůže být důvodem zrušení jeho rozhodnutí, nepřekročí-li prekluzivní lhůtu. Na výše uvedené proto reagovala novela soudního řádu správního, která umožnila vydání deklaratorního výroku o nezákonnosti skončeného zásahu jakožto podkladu pro domáhání se náhrady škody. Pokud pak jde o argument žalobce týkající se dvojího přezkumu, zde žalobce připomněl, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu (po skončení jednání soudu sdělil, že se jedná o rozsudek ze dne 25. 2. 2013, čj. 2 Afs 65/2012-64) je nutno přihlídnout ke koncentraci řízení v důsledku níž nelze v žalobě proti rozhodnutí napadat to, co lze napadnout žalobou zásahovou.

Ze správního spisu soud k projednávané věci zjistil následující relevantní skutečnosti:

Finanční úřad v Kolíně výzvou ze dne 17. 12. 2012, čj. 198021/12/034912201174, vyzval žalobce k odstranění pochybností týkajících se jeho příznání k DPH za říjen 2012. Tato výzva byla žalobci doručena dne 27. 12. 2012, přičemž žalobce na ni reagoval dopisem ze dne 11. 1. 2013 tak, že k odstranění pochybností bude připraven od 15. 1. 2013. Vedle dílčích dožádání jiných správců daně (ke dni 1. 3. 2013 celkem 7) se následně ve věci dne 7. 2. 2013 uskutečnilo místní šetření a dne 15. 2. 2013 výslech svědka J. K. Na dotaz žalobce ze dne 27. 2. 2013 týkající se ukončení postupu k odstranění pochybností reagoval žalovaný dne 1. 3. 2013 tak, že musí vyčkat odpovědí dožádaných správců daně a jejich vyhodnocení.

Vrácení nadměrného odpočtu žalobce urgoval písemně (dne 18. 3. a 11. 4. 2013) a zpochybnil důvodnost zahájení postupu k odstranění pochybností. Dne 24. 4. 2013 byla vyslechnuta svědkyně O. S. Žalovaný souběžně pokračoval v dožádání jiných správců daně (tuzemských i zahraničních).

Dne 13. 5. 2013 se žalobce obrátil na Odvolací finanční ředitelství s podnětem k odstranění nečinnosti, která podle žalobce spočívala v nezákonném protahování postupu k odstranění pochybností. V rámci sdělení ze dne 22. 5. 2013, čj. 2284095/13/2111-05403-203688, které bylo zástupci žalobce doručeno dne 23. 5. 2013, žalovaný mimo jiné uvedl, že vzhledem k tomu, že ve věci existuje předpoklad rozsáhlého a časově náročného pokračování v dokazování, správce daně zahájí u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období říjen 2012 v rozsahu prověření přijatých zdanitelných plnění od společnosti O., a E., před vlastním vyměřením v souladu s § 90 odst. 3 daňového řádu. Současně žalobce vyzval, aby se jeho oprávněný zástupce dostavil k zahájení daňové kontroly dne 31. 5. 2013. Na to žalobce reagoval podáním ze dne 30. 5. 2013, v němž především dospěl k závěru, že daňový subjekt všechny pochybnosti obsažené ve Výzvě odstranil. V uvedeném podání, označeném též jako stížnost, současně navrhl, aby nadřízená úřední osoba přijala nápravná opatření v tom smyslu, že probíhající postup k odstranění pochybností bude neprodleně ukončen. Na jednání dne 31. 5. 2013 (jak plyne z protokolu čj. 2290199/13/2111-05403-203688) správce daně mimo jiné konstatoval, že měl uvedeného dne „*v úmyslu přejít z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly, ale vzhledem k tomu, že se nedostavila osoba oprávněná za daňový subjekt jednat, tento postup není možný.*“ Odvolací finanční ředitelství přípisem ze dne 12. 6. 2013, čj. 16220/13/5000-14303-702551, vyrozumělo žalobce o odložení podnětu, kdy uvedlo, že námitky žalobce ve vztahu k jeho ochraně před nečinností správce daně neshledal důvodnými. Stížnost žalobce ze dne 30. 5. 2013 pak shledal žalovaný nedůvodnou (sdělení o vyřízení stížnosti čj. 2521322/13/2011-05400-200502).

Předvoláním ze dne 20. 6. 2013 žalovaný vyzval statutární orgán žalobce (či osobu oprávněnou za něj jednat), aby „*se dostavil dne 2. 7. 2013 (...) ve věci zahájení daňové kontroly u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen roku 2012 v rozsahu neodstraněných pochybností u přijatých zdanitelných plnění od společností O., a E. (...) správce daně zahájil s daňovým subjektem postup k odstranění pochybností (...) Tyto pochybnosti však nebyly dosud odstraněny. Ve sdělení ... ze dne 22. 5. 2013 správce daně uzavřel zcela konkrétně, že pochybnosti ve věci faktického dodání niklových katod od společnosti O. a E. nebyly dosud odstraněny a z tohoto důvodu bude dokazování dále pokračovat. Proto správce daně bude postupovat ve smyslu § 90 odst. 3 DŘ a zahájí daňovou kontrolu*“. Na tuto výzvu odpověděl žalobce dopisem ze dne 24. 6. 2013, v němž především konstatoval, že se dne 2. 7. 2013 ke správci daně nedostaví, protože považuje zahájení daňové kontroly za nezákonné. Současně správce daně upozornil na to, že je nečinný ve vztahu ke stanovení části DPH ze zdaňovací období říjen 2012, k níž se nevztahují žádné jeho pochybnosti. Dne 29. 7. 2013 a dne 13. 9. 2013 se žalobce obrátil na žalovaného s dalšími stížnostmi (ohledně úkonů osobou neoprávněnou a nedůvodnosti výsledku svědka J. Č.). Obě stížnosti shledal žalovaný nedůvodnými.

Dne 5. 11. 2013 se žalobce obrátil na Odvolací finanční ředitelství s podnětem k odstranění nečinnosti s tím, že podle něj žalovaný především nezákonně protahuje postup k odstranění pochybností a nepřipustně oddaluje rozhodnutí o nadměrném odpočtu za říjen 2012. Tento podnět Odvolací finanční ředitelství shledalo důvodným a dne 12. 2. 2013 vydalo příkaz ke zjednání nápravy čj. 30933/13/5000-14303-702551, jímž žalovanému přikázalo v případě zdaňovacího období měsíce října roku 2012 bezodkladně zjednat nápravu, tedy do

30 dnů provést úkon k zahájení daňové kontroly nebo vydat platební výměr za předmětné zdaňovací období. V návaznosti na to pak žalovaný dne 8. 1. 2014 vydal úřední záznam o ukončení postupu k odstranění pochybností a dne 13. 12. 2014 vydal platební výměr čj. 289501/14/2111-24802-201174, na DPH za říjen 2012, v němž mimo jiné uzavřel, že *„daňový subjekt neodstranil pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení ... a nárokový nadměrný odpočet bude vyměřen ve výši 1.883.644 Kč, tj. o 3.045.385 Kč méně než bylo uvedeno daňovým subjektem v podaném tvrzení“*.

Jak plyne ze shora reprodukováných stanovisek účastníků, spor v projednávané věci spočívá v posouzení toho, zda postup k odstranění pochybností ve věci DPH za říjen 2012 provedený žalovaným u žalobce byl nezákonným zásahem. Přestože v průběhu řízení byl mezi účastníky spor veden též v tom smyslu, zda uvedený postup i nadále trvá či nikoliv, s ohledem na doplnění žaloby se strany žalobce i reprodukováný správní spis lze uzavřít, že postup k odstranění pochybností byl již ukončen. Žalobce jednak zpochybňuje vůbec samotné zahájení postupu k odstranění pochybností (nebyly dány důvody k zahájení tohoto postupu, ve Výzvě nebyla uvedena žádná konkrétní pochybnost a Výzva byla toliko formálním úkonem směřujícím k zadržení nadměrného odpočtu žalobce), dále upozorňuje na nezákonný průběh postupu k odstranění pochybností (délka trvání postupu, podrobné provádění dokazování, jež mělo být součástí daňové kontroly) a v neposlední řadě pak žalobce namítá nezákonnost postupu k odstranění pochybností i z toho důvodu, že žalovaný nezákonně zadržoval část nadměrného odpočtu ve výši 1.883.644 Kč, o které nebyly pochybnosti.

Před samotným věcným posouzením žaloby je soud povinen ověřit, zda jsou splněny podmínky pro věcné projednání podané žaloby, tedy zda je žaloba přípustná a zda byla podána včas. Jak v této souvislosti plyne z ustanovení § 84 odst. 1 a 2 s. ř. s., žaloba na ochranu před nezákonným zásahem musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu a nejpozději do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo, přičemž zmeškání lhůty nelze prominout. Podle ustanovení § 85 téhož zákona je pak žaloba na ochranu před nezákonným zásahem nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to však neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

Vzhledem k tomu, že podanou žalobou se žalobce domáhá pouze určení, že tvrzený zásah byl nezákonný, není důvod se detailněji zabývat otázkou vyčerpání „jiných právních prostředků“ v daňovém řízení ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s., neboť citované ustanovení *in fine* výslovně předpokládá, že podmínka vyčerpání jiných právních prostředků ochrany (nápravy) neplatí v případě řízení o žalobě, v níž se žalobce domáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný. V tomto ohledu tedy argumentaci vznesenou žalovaným týkající se nenaplnění požadavků plynoucích z citovaného ustanovení soud nemohl akceptovat. Zatímco rozlišení žaloby na ochranu před trvajícím zásahem a žaloby na určení, že zásah byl nezákonný, není ve vztahu k výkladu ustanovení § 85 s. ř. s. příliš problematické (zákon zde odlišné podmínky přípustnosti žalob v obou případech výslovně zmiňuje), v případě výkladu ustanovení § 84 odst. 1 s. ř. s. je již situace poněkud komplikovanější. Výkladem tohoto ustanovení se již ve své judikatuře opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, který mimo jiné v rozsudku ze dne 29. 6. 2011, čj. 5 Aps 5/2010-293, č. 2386/2011 Sb. NSS, vyslovil obecný závěr, podle něhož *„§ 84 odst. 1 s. ř. s. je třeba vykládat v tom smyslu, že počátek běhu subjektivní dvouměsíční lhůty k podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu je dán okamžikem, kdy se žalobce dozvěděl o skutečnostech, v nichž spatřuje nezákonný zásah. Rozhodující je přitom znalost žalobce o skutkových okolnostech,*

z nichž vyplývá konání či nekonání správního orgánu, v němž je spatřován nezákonný zásah. Okamžik, kdy žalobce nabyl přesvědčení o tom, že předmětné konání či nekonání správního orgánu naplňuje veškeré znaky nezákonného zásahu definované v § 82 s. ř. s., není pro běh této lhůty rozhodný.“ Tento právní závěr pak tentýž soud do jisté míry korigoval právě ve vztahu k soudní ochraně proti trvajícimu (kontinuálnímu) zásahu, kdy především dovodil, že „§ 84 odst. 1 s. ř. s. je třeba vykládat tak, že lhůta pro podání žaloby na ochranu před zásahem správního orgánu, a to ani lhůta subjektivní (dvouměsíční), ani lhůta objektivní (dvouletá), nemůže uplynout, dokud tento zásah trvá. Jinak řečeno, žaloba proti zásahu, který trvá v okamžiku podání žaloby, z povahy věci nemůže být opožděná“ (viz rozsudek dne 26. 6. 2013, čj. 6 Aps 1/2013-51). V projednávané věci sice lze mít vážné pochybnosti o tom, zda se minimálně ve vztahu k důvodům týkajícím se samotného zahájení postupu k odstranění pochybností (o jehož zahájení žalobce věděl již od 27. 12. 2012) nemohl žalobce soudní ochrany domáhat toliko v zákonem předpokládané dvouměsíční lhůtě. Krajský soud v Praze nicméně zohlednil tu skutečnost, že napadený zásah byl v době podání žaloby zásahem trvajícím a lze na něj současně nahlížet jako na jeden celek, a proto v souladu s citovaným závěrem Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že žaloba není opožděná.

Jak mimo jiné plyne z argumentačních stanovisek účastníků vznesených při jednání u soudu, další stěžejní otázka pro posouzení projednávané věci spočívá v tom, zda bylo na místě bránit se proti popsánému postup žalovaného žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. V tomto ohledu zdejší soud považuje za nutné předně odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Aps 4/2011-80, z něhož se především podává, že „řízení o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu správního orgánu je třeba vnímat jako sběrnou kategorii zajišťující ochranu veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob v situacích, kdy jiná obrana předvídaná soudním řádem správním nepřichází v úvahu. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu je tedy subsidiárním prostředkem ochrany před činností veřejné správy (...). Jestliže proti konkrétnímu aktu veřejné správy existuje jiný prostředek nápravy, nepřichází zásahová žaloba pro dotčený subjekt v úvahu: jedním z těchto prostředků je nepochybně žaloba proti správnímu rozhodnutí. Institut žaloby proti nezákonnému zásahu přitom "nemůže být vykládán jako jakási náhražka žaloby proti rozhodnutí správního orgánu a není proto ani v procesní dispozici účastníka řízení volit, kterou z těchto žalob bude pro sebe považovat za výhodnější a které řízení tedy bude iniciovat. Určujícím kritériem pro podání této žaloby totiž není jakási procesní taktika žalobce, nýbrž povaha napadeného úkonu. Přitom platí, že žaloba proti rozhodnutí správního orgánu má před žalobou proti nezákonnému zásahu přednost v tom smyslu, že lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky, je tak účastník řízení povinen učinit a teprve po vyčerpání těchto prostředků si zároveň otevírá procesní prostor pro případné podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Přímou žalovat nezákonný zásah je proto možno jen tehdy, pakliže ochrana jinými právními prostředky není možná. Vztah obou zmíněných žalobních typů tak lze označit za primát žaloby proti rozhodnutí ...“. Jak v popisované věci Nejvyšší správní soud dodal, „[16] Pokud by Nejvyšší správní soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem přes zákaz obsažený v § 85 s. ř. s. připustil, umožnil by žalobci fakticky dvojitý projednání téže věci před soudem. I kdyby postup žalovaného shledaly správní soudy nezákonným ..., přesto by odvolací orgán musel o odvolání rozhodnout. Toto rozhodnutí by přitom žalobce v případě nespokojenosti mohl napadnout před správním soudem žalobou podle § 65 s. ř. s. a v závislosti na formulaci žalobních bodů by se správní soudy opět musely celou situací zabývat. Takový postup by byl nejen v rozporu s § 85 s. ř. s., nýbrž i s obecným principem subsidiarity správního soudnictví obsaženým v § 5 s. ř. s.“.

Krajský soud v Praze si je vědom toho, že shora uvedené závěry byly vysloveny ve vztahu k právní úpravě plynoucí ze zákona o správě daní a poplatků, podstatný je však obsah výkladu, týkající se vztahu jednotlivých žalobních typů dle soudního řádu správního, který ob stojí i v podmínkách nové úpravy daňového řízení. Stejně tak si je zdejší soud vědom skutečnosti, že citované rozhodnutí dopadalo na výklad ustanovení § 85 s. ř. s., který byl s účinností od 1. 1. 2012 ve vztahu k již ukončeným nezákonným zásahům novelizován. Zdejší soud je nicméně toho názoru, že výše učiněné závěry o subsidiaritě jednotlivých prostředků právní ochrany předpokládaných ve správním soudnictví je na místě aplikovat i v případě novelizovaného soudního řádu správního, neboť smyslem provedené novelizace nepochybně nebylo umožnit soudní ochranu proti již skončeným zásahům správních orgánů též tam, kde do úvahy přichází i jiná soudní ochrana ve správním soudnictví. Stejný vztah subsidiarity, jaký byl popsán shora, pak platí i mezi žalobou na ochranu před nezákonným zásahem a žalobou na ochranu proti nečinnosti. Lze-li se tedy ochrany domoci žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, nemůže být žaloba na ochranu před nezákonným zásahem podaná z téhož důvodu úspěšná. Subsidiární pozice řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem ve vztahu k řízením o žalobách podle § 65 a § 79 s. ř. s. proto vylučuje, aby se žalobce bránil žalobou podle § 82 s. ř. s. proti dílčím úkonům správního orgánu (správce daně) ve správním řízení (daňovém řízení), resp. prodlevám v postupu v rámci řízení, jež nutně musí být ukončena vydáním rozhodnutí napadnutelným žalobou podle § 65 s. ř. s., samozřejmě za předpokladu, že žaloba podle § 65 s. ř. s., resp. § 79 s. ř. s. žalobci může poskytnout potřebnou ochranu proti nezákonnému postupu správního orgánu (správce daně).

V projednávané věci žalobce brojí proti procesnímu postupu správce daně v daňovém řízení, konkrétně proti dílčím úkonům postupu k odstranění pochybností, jež následně vyústily ve vydání rozhodnutí (platebního výměru na DPH). K tomu je třeba uvést, že v režimu daňového řádu jsou postup k odstranění pochybností i daňová kontrola postupy, které se vždy uskutečňují uvnitř nalézacího daňového řízení (srov. komentář k § 85 a § 89 in Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M.: *Daňový řád. Komentář*. Praha : Wolters Kluwer, 2011), které musí vždy skončit vydáním správního rozhodnutí napadnutelného žalobou podle § 65 s. ř. s., tedy platebního výměru, popř. usnesení o zastavení řízení. Srov. v této souvislosti např. ustanovení § 78 odst. 1 daňového řádu, které umožňuje provádět místní šetření a jiné úkony při vyhledávací činnosti správce daně mimo zahájené řízení; takové ustanovení ve vztahu k postupu k odstranění pochybností ani ve vztahu k daňové kontrole daňový řád neobsahuje, tudíž jejich konání mimo řízení nepřipouští. V případě daňové kontroly může být nalézací řízení zahájeno z moci úřední postupem podle § 87 daňového řádu. Takto zahájené řízení je řízením doměřovacím, přičemž z ustanovení § 143 odst. 2 a 144 odst. 1 daňového řádu pro toto řízení plyne, že takové řízení musí být také ukončeno vydáním dodatečného platebního výměru, a to případně i s nulovou doměřenou částkou, jestliže nebyl zjištěn rozdíl oproti poslední známé dani, popř. dojde k zastavení řízení podle § 106 daňového řádu (obdobně viz komentář k § 85 in Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011, str. 178-179). Daňová kontrola ovšem může představovat i postup navazující v rámci již zahájeného doměřovacího řízení na postupy a úkony jiné, např. na výzvu správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Vedle toho může daňová kontrola navazovat na jiné úkony v rámci již zahájeného vyměřovacího řízení, např. na výzvu správce daně podle § 145 odst. 1 citovaného zákona, která takové řízení zahájí z moci úřední, nebo může mít své místo uvnitř doměřovacího či vyměřovacího řízení zahájeného úkonem daňového subjektu – podáním řádného či dodatečného daňového tvrzení. Také vyměřovací řízení musí ve všech případech (srov. § 139 odst. 2 a § 140 odst. 1 daňového řádu) skončit vydáním správního rozhodnutí

přezkoumatelného soudem na podkladě žaloby podle § 65 s. ř. s., nanejvýše může dojít k tomu, že v případě, kdy v rámci vyměřovacího řízení nebyl správcem daně užít postup k odstranění pochybností a vyměřovaná daň se neodchyluje od daně tvrzené, není třeba vydaný platební výměr oznamovat daňovému subjektu a rozhodnutí se bez dalšího založí do spisu.

Podle názoru Krajského soudu v Praze pak lze výše uvedené závěry vztáhnout i na postup k odstranění pochybností. Tento postup samotný navazuje na úkon daňového subjektu – řádné či mimořádné daňové tvrzení – a jako takový je tudíž pouze případným dílčím stádiem tímto daňovým tvrzením vyvolaného vyměřovacího či doměřovacího řízení, které také musí být ukončeno vydáním platebního výměru či zastavením řízení, a to i v případě, kdy na něj fakultativně naváže daňová kontrola jako další z možných postupů uplatňovaných v daňovém řízení. Z uvedeného tudíž plyne, že daňový řád změnil dosavadní procesní úpravu daňového řízení v tom směru, že daňová kontrola již nově musí vždy skončit vydáním správního rozhodnutí, proti němuž se lze bránit podáním žaloby u soudu, resp. jehož vydání se lze před soudem domáhat. Pokud jde o institut postupu k odstranění pochybností nahrazující dřívější vytýkací řízení podle zákona o správě daní a poplatků, zde naopak změny v daňových procesních předpisech nemají takovou povahu, že by odůvodňovaly změnu v dostupných prostředcích soudní ochrany (tím ve vztahu k úkonům ve vytýkacím řízení nebyla žaloba na ochranu před nezákonným zásahem – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, čj. 9 Aps 5/2010-81, č. 2261/2011 Sb. NSS). Lze tedy dospět k závěru, že v tomto směru tak nově není prostor pro uplatnění žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu ani ve vztahu k úkonům správce daně činěným v rámci postupu k odstranění pochybností ani v rámci daňové kontroly. Zde je třeba zdůraznit, že tento závěr nemůže být absolutní a je k němu třeba připustit určitou (byť limitovanou) výjimku. V případě, kdy postup k odstranění pochybností či daňová kontrola skončí vydáním (dodatečného) platebního výměru na nulovou částku nebo částku tvrzenou, je třeba respektovat, že daňový subjekt postrádá subjektivní oprávnění k podání žaloby podle § 65 s. ř. s. a v důsledku toho zde může absentovat soudní ochrana ve vztahu k opakovaně nedůvodně zahajovaným řízením (zejména vyměřovacím ve vztahu k daňovým subjektem uplatňovaným nadměrným odpočtům, ale nelze vyloučit také případ opakovaných daňových kontrol, jež může daňový subjekt důvodně pociťovat jako šikanózní), které mohou přesto daňový subjekt značně zatěžovat. Proto je možno uzavřít, že žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu směřující vůči úkonům správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly (resp. vůči jeho nečinnosti při těchto postupech) je principiálně vždy nedůvodná, ledaže žalobce tvrdí skutečnosti, z nichž plyne, že konkrétní úkony správce daně citelně zasahují do jeho veřejných subjektivních práv, přičemž současně uvádí i okolnosti, z nichž je již v této fázi řízení zjevným, že řízení běží nedůvodně a nelze očekávat, že by skončilo doměřením daně, resp. jejím vyměřením nad tvrzenou výši. Takovými okolnostmi bude zpravidla fakt, že obdobně bezvýsledná řízení byla správcem daně vyvolána již v nedávné minulosti. Nezákonný zásah však nemůže mít povahu nečinnosti správce daně v řízení, neboť tu může daňový subjekt úspěšně namítat v žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu a domoci se tak u soudu uložení povinnosti vydat konečné rozhodnutí v řízení (vyměřovacím či doměřovacím) v určité lhůtě. V tomto řízení soud (při chybějící zákonem stanovené lhůtě a při dosud neukotvené správní praxi) přezkoumá dosavadní postup správce daně, soustředěnost jeho dosavadních úkonů a jejich materiální odůvodněnost včetně případné míry, v níž prodlení lze přičítat postupu daňového subjektu, a v případě, že zjistí nedůvodné prodlevy, uloží správci daně vydat rozhodnutí v dodatečné přiměřené lhůtě, která by však v zásadě nikdy neměla přesáhnout limit několika desítek dnů, neboť dosavadní nečinnost a

z toho plynoucí obtíže při včasné dokončení řízení musí jít k tíži prodlévajícího správce daně, nikoliv daňového subjektu.

Krajskému soudu v Praze je známo, že shora učiněné závěry se odchyľují od závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012-52, které pak byly následně převzaty v rozsudcích následujících, např. ze dne 7. 11. 2012, čj. 1 Ans 11/2012-59, ze dne 7. 11. 2012, čj. 1 Ans 12/2012-53, ze dne 22. 5. 2013, čj. 1 Ans 21/2012-42, a ze dne 19. 12. 2012, čj. 2 Ans 15/2012-22. Nejvyšší správní soud zde totiž dospěl k závěru, že: „*zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, již nepředpokládá jako jedinou alternativu ukončení postupu k odstranění pochybností (na rozdíl od § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) vydání rozhodnutí, ale umožňuje i postup jiný, jímž je možnost zahájení daňové kontroly v pevně stanoveném rozsahu (§ 90 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu). Soud se v takových případech nemůže sám přiklonit k jedné ze zákonem předpokládaných alternativ a správnímu orgánu přikázat vydání rozhodnutí ve věci samé. Z pohledu soudní ochrany a volby typu žaloby proto nelze za účinnosti daňového řádu a působení jeho § 89 a násl. použít dřívější judikaturu vztahující se k § 43 zákona o správě daní a poplatků, a k možnosti soudní obrany proti účelově prodlužovanému vytýkácímu řízení žalobou proti nečinnosti.*“ Citovaná právní věta obsahuje i jediný důvod, který vedl Nejvyšší správní soud k závěru o nepřipustnosti žaloby na ochranu proti nečinnosti ve vztahu k prodávám správce daně v postupu k odstranění pochybností. Se shora uvedenými závěry se však zdejší soud neztotožňuje, a to i přesto, že si je vědom vázaností krajských soudů rozhodujících ve správním soudnictví judikaturou Nejvyššího správního soudu nejen v konkrétním řízení, ale též ve skutkově a právně obdobných věcech. Pokud však krajský soud svůj odlišný právní názor podepře komplexní konkurující argumentací, nejedená se o postup, který by byl v rozporu s ustanovením § 12 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2011, čj. 1 As 6/2011-347).

Předně je třeba konstatovat, že podle názoru zdejšího soudu Nejvyšší správní soud neodůvodněně odděľuje postup k odstranění pochybností od daňové kontroly, jako by se jednalo o samostatná řízení. Tak tomu však není. Jedná se pouze o dílčí postupy, které se uskutečňují uvnitř vyměřovacího či doměřovacího řízení. Z hlediska soudní ochrany pak není rozhodující, zda správce daně musí soudem přezkoumatelné rozhodnutí vydat přímo v rámci postupu k odstranění pochybností nebo až po ukončení navazující daňové kontroly. Rozhodující je, že nalézací řízení jako takové musí být ukončeno vydáním soudem přezkoumatelného rozhodnutí. Soudu proto nic nebrání, aby v rámci řízení o podané žalobě na ochranu proti nečinnosti správci daně uložil vydání rozhodnutí, a je pouze na správci daně, jaké postupy ve výrokem soudu poskytnuté dodatečné lhůtě uplatní. V případě, že správce daně skutečně byl nečinný, bude (logicky) na jeho odpovědnosti, aby mj. již i v návaznosti na zjištění, že byla podána žaloba na nečinnost, maximálně urychlil svůj postup. Soud ani daňový subjekt však nelze činit odpovědným za pochybení správce daně a správce daně si musí být vědom rizika, že v návaznosti na rozhodnutí soudu o podané žalobě mu již nemusí poskytnutá lhůta k vydání rozhodnutí vždy postačovat k podrobnému projednání případných pochybností a tudíž svou nečinností může být správce daně doveden do situace, kdy bude muset akceptovat podané daňové tvrzení. Důvody pro případné navazující zahájení doměřovacího řízení (jež s ohledem na vyšší riziko šikanózní povahy takového postupu budou muset být dosti konkrétní a vážné) pak bude muset získat méně zatěžujícími postupy mimo nalézací řízení v rámci vyhledávací činnosti.

Vedle výše již zpochybněného závěru o tom, že postup k odstranění pochybností nemusí skončit vydáním rozhodnutí, dále Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku bez

dalšího odkázal na využitelnost své judikatury, která se zabývala možnostmi soudní ochrany proti nezákonně vedené daňové kontrole (usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). Ani tento závěr, jak bylo již shora naznačeno, však Krajský soud v Praze nesdílí. Rozšířený senát totiž v odkazovaném usnesení vyšel z východiska, že: „*Jsou to právě tyto dvě skutečnosti, které jsou významné pro další úvahy o charakteru rozhodnutí o námitkách proti postupu správce daně a pro způsob, jakým lze ve správním soudnictví poskytnout ochranu proti nezákonné daňové kontrole. Za prvé, samotný proces daňové kontroly nemusí vždy vyústit v soudem přezkoumatelné rozhodnutí. Za druhé, zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím ve smyslu § 32 daňového řádu. Není však ani rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s.*“ Jak již zdejší soud výše dovodil, v podmínkách daňového řádu jak postup k odstranění pochybností, tak daňová kontrola, musí vždy vyústit v rozhodnutí, jež (s výjimkou nulového doměrku daně) je soudem přezkoumatelné. Že takové rozhodnutí může být vydáno již mimo postup k odstranění pochybností či až následně po ukončení daňové kontroly, je z hlediska zajištění soudní ochrany daňového subjektu nepodstatné. Východiska usnesení rozšířeného senátu ve věci daňových kontrol podle zákona o správě daní a poplatků se tudíž v režimu daňového řádu neuplatní. Proto nelze podle názoru zdejšího soudu ani závěry tohoto usnesení po účinnosti daňového řádu zcela přejímat, byť samozřejmě i nadále platí rozšířeným senátem zdůrazněná intenzivní povaha zásahů, jež případná nezákonná daňová kontrola daňovým subjektům působí. Intenzivní povaha zásahů se neprojeví v obecné přípustnosti zásahové žaloby proti kterémukoliv z úkonů správce daně v postupu k odstranění pochybností či daňové kontrole, nýbrž v tom, že zásahová žaloba není vyloučena pro případy šikanózního zneužívání oprávnění správce daně v případech, jež pravděpodobně neskončí doměřením daně (v tomto směru platí výtky rozšířeného senátu pro daňovou „kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby“, v podstatě však pro ni již není prostor, pokud jde o „kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně“).

Krajský soud v Praze je toho názoru, že přístup opačný, nedůvodně otevírající daňovým subjektům možnost žalobou na ochranu před nezákonným zásahem napadat jednotlivě každý z dílčích úkonů nalézacího daňového řízení uskutečňovaných v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly, popř. kumulovaně i s tvrzenou nečinností správce daně, může snadno vyústit i v extrém opačný, kdy naopak některé daňové subjekty budou množstvím takto podaných žalob brzdit postup správce daně a třeba až šikanózně bránit správci daně v řádném hájení fiskálních zájmů státu. Inflační nárůst takovýchto zásahových žalob pak může bez zřejmého přínosu pro daňové subjekty zbytečně zatěžovat správce daně i soudy. Nejde-li tedy o shora naznačené případy zjevného šikanování daňového subjektu bezdůvodnými a opakovanými daňovými kontrolami (či postupy k odstranění pochybností), je třeba konstatovat, že ochrana daňových subjektů je dostatečnou měrou zajištěna souhrnným přezkumem předcházejícího řízení v návaznosti na napadení výsledného platebního výměru (popř. usnesení o zastavení řízení), resp. přezkumem dosavadního postupu správce daně na základě žaloby na ochranu proti nečinnosti podle § 79 s. ř. s. Shora nastíněné úvahy zdejší soud činí s vědomím, že v projednávané věci je řízení vedeno toliko ve vztahu k deklarování zásahu již skončeného.

S ohledem na výše nastíněné úvahy proto dospěl Krajský soud v Praze k závěru, že v projednávané věci je třeba setrvat na vymezené subsidiaritě využití jednotlivých žalobních typů ve správním soudnictví. Vady zahájení postupu k odstranění pochybností a případnou nepoužitelnost důkazů získaných v rámci neadekvátního procesního postupu může žalobce uplatnit v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Nadměrnou délku řízení a nevydání

rozhodnutí o nesporné části nadměrného odpočtu pak mohl žalobce uplatnit podáním žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu (v případě trvajících zásahu by byl soud povinen žalobce poučit o možnosti změny žalobního petitu, což však v projednávané věci s ohledem na skončení napadeného zásahu již nebylo možné). V dané věci, kde již došlo k vydání platebního výmětu na DPH za příslušné zdaňovací období, zjevně nic nebrání žalobci, aby po případně neúspěšném vyčerpání zákonem předvídaných opravných prostředků, brojil proti rozhodnutí daňových orgánů žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. a to i za využití důvodů, které žalobce uplatnil v projednávané žalobě. Jak již bylo výše naznačeno, posouzení postupu žalovaného jakožto (nezákonného) zásahu, by ve svém důsledku mohlo vést k nežádoucímu dvojímu projednání též věci. Odkazuje-li žalobce na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2013, čj. 2 Afs 65/2012-64, s tím, že s ohledem na koncentraci řízení nelze v řízení o žalobě proti rozhodnutí uplatnit námitky, které lze uplatnit žalobou zásahovou, zdejší soud předně upřesňuje, že v citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud mimo jiné skutečně vyslovil závěr, podle něhož „*krajský soud k nezákonnosti zahájení a provádění daňové kontroly, tedy k provedení nezákonného zásahu, nemůže přihlížet až v žalobě podané proti rozhodnutí ve věci samé*“. Nelze však přehlédnout, že tento závěr Nejvyšší správní soud vyslovil v rámci řízení o kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu, který po předchozím zrušení svého rozhodnutí Nejvyšším správním soudem „*dospěl k závěru, že určení místně nepřislušného Finančního úřadu ... k provedení daňové kontroly u žalobce nebylo dostatečně určité, a tudíž zahájení kontroly ... bylo nezákonné. Z tohoto hlediska je nezákonné i rozhodnutí o daních i rozhodnutí žalovaného. Vzhledem k tomu, že krajský soud již v tomto shledal důvod ke zrušení rozhodnutí, nepovažoval za nutné vypořádávat ostatní žalobní námitky, včetně těch, které souvisely se závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem.*“ Shora citované závěry Nejvyššího správního soudu, na něž žalobce odkazuje, jsou tedy zjevně spíše reakcí uvedeného soudu na konkrétní specifickou procesní situaci a postup krajského soudu v předmětném řízení a nelze je považovat za obecně vyslovený právní názor zapovídající přezkum žalobních námitek uplatnitelných v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem v případném řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Takovému obecnému závěru ostatně podle názoru zdejšího soudu chybí odpovídající zákonný či judikatorní podklad.

Pokud pak jde o žalobcem tvrzené formální zahájení postupu k odstranění pochybností, jež by za určitých okolností nezákonným zásahem být mohlo (viz výše), zde Krajský soud v Praze v projednávané věci v případě žalovaného zjevně šikanózní či svévolné uplatňování napadeného postupu k odstranění pochybností neshledal (takovým jednáním může být např. bezdůvodné a nadbytečné zatěžování žalobce, srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2013, čj. 2 Aps 3/2012-33). Přestože účelnost jednotlivých dílčích úkonů žalovaného v rámci postupu k odstranění pochybností, který je v projednávané věci shrnut v rámci výše učiněné reprodukce správního spisu, nepochybně může být sporná, znaky svévole či šikany vůči žalobci postup žalovaného dle správního spisu v žádném případě nevykazuje. Ostatně vyjma obecné námitky týkající se formálnosti zahájení postupu ani sám žalobce postup žalovaného za šikanózní či svévolný neoznačuje a z jeho podání nevyplynuly okolnosti, jež by zjevné nedůvodnosti prověřování daňových tvrzení žalobce nasvědčovaly (např. vyměření daně ve shodě s tvrzením žalobce v tomto či předchozích měsících, dosavadní průběh řízení plně přisvědčující daňovým tvrzením žalobce apod.). Právě naopak došlo k doměření daně, resp. snížení odpočtu (byť zde soud respektuje, že to může být zčásti důsledkem odmítnutí další spolupráce ze strany žalobce).

Krajský soud v Praze proto podanou žalobu zamítl (§ 87 odst. 3 s. ř. s.), přičemž se tak stalo po věcném projednání žaloby, neboť posouzení, zda úkon správního orgánu může být

nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením ve smyslu § 82 s. ř. s., je otázkou důvodnosti žaloby, tedy součástí rozhodnutí ve věci samé (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2008, čj. 8 Aps 6/2007-247).

Nad rámec výše uvedeného odůvodnění pak soud dodává, že pokud by v rámci vyměřovacího řízení došlo k dílčím pochybením žalovaného, jež by však neměly vliv na zákonnost konečného rozhodnutí (např. žalobcem namítané prodlevy), je samozřejmě možnost žalobce domáhat se náhrady škody prostřednictvím odpovědnosti státu za škodu způsobenou nesprávným úředním postupem zachována (§ 13 zákona č. 82/1998 Sb.), přičemž existenci takových dílčích pochybení si případně jako předběžnou otázku posoudí soud v občanském soudním řízení. Na výše uvedeném žalobcem zmiňovaná novela soudního řádu správního niče nezměnila.

Při rozhodování o náhradě nákladů řízení soud postupoval podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V projednávané věci úspěšnému žalovanému náklady nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 18. února 2014

JUDr. Milan Podhrázký, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Alena Lébllová