



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Bohuslavy Drahošové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce **Easy Working s.r.o.** se sídlem Ostrava, Sokolská 50, v řízení zastoupeného Ing. Jaroslavem Hanyášem, daňovým poradcem se sídlem Brno, E. Krásnohorské 10, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj** se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, o žalobě proti nezákonnému zásahu žalovaného spočívajícímu v zahájení daňových kontrol daně z přidané hodnoty za duben, červenec a srpen 2012,

t a k t o :

I. Žaloba se **zamítá**.

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá ochrany proti zahájení daňových kontrol daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben, červenec a srpen 2013. Namítá, že mu byly v průběhu roku 2012 doručeny výzvy

býv. Finančního úřadu Ostrava I., k odstranění pochybností o údajích v přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období, avšak 15.10.2012 sepsal býv. Finanční úřad Ostrava I. protokol o ústním jednání, kde uprostřed jednání zahájil daňovou kontrolu, přičemž až 5.4.2013 byly žalobci sděleny výsledky postupů k odstranění pochybností. Správce daně však nevyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost záznamní povinnosti a předložených účetních dokladů, čímž podle žalobce nesplnil svou důkazní povinnost podle § 92 odst. 5 písm. c) zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d.ř.“), resp. § 90 odst. 1 d.ř. Z těchto skutečností žalobce vyvozuje, že je tu neukončený postup k odstranění pochybností a souběžně zahájená daňová kontrola, který není možný. Pro zahájení daňové kontroly po předchozí výzvě k odstranění pochybností je podle žalobce třeba striktního dodržení následující posloupnosti podle § 90 d.ř.:

- 1) protokol s uvedením důvodů přetrvávajících pochybností;
- 2) sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností;
- 3) výzva daňovému subjektu k vyjádření a lhůta k návrhu na pokračování v dokazování;
- 4) návrh daňového subjektu na pokračování v dokazování,
- 5) vyhodnocení návrhu ad 4) jako důvodného.

Pokud pak byly žalobci sděleny důvody pochybností až 6 měsíců po zahájení daňové kontroly, jedná se o bezprávní, z něhož právo nevznikne (zde odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.4.2012 č.j. 1 Afs 105/2012-37, www.nssoud.cz). Dále žalobce namítá nesprávné vyhodnocení předložených listin správcem daně.

Žalovaný navrhuje odmítnutí žaloby, kdy jakkoli žalobce brojil proti postupu správce daně stížností ze dne 17.3.2013, prošetření způsobu vyřízení této stížnosti se však nedomáhal, čímž nevyčerpal prostředek ochrany dle § 261 d.ř. Žalovaný má za to, že podmínkou zahájení daňové kontroly dle § 90 odst. 3 d.ř. není návrh daňového subjektu na pokračování v dokazování, ale jen úsudek správce daně o přetrvávajících pochybnostech, které zahájení daňové kontroly odůvodňují.

Krajský soud z obsahu správních spisů ověřil skutkový stav popisovaný žalobcem, kdy ani žalovaný posloupnost úkonů učiněných v řízení a jejich obsah nerozporuje.

Krajský soud se v první řadě neztotožňuje s názorem žalovaného, že nevyčerpání návrhu na prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 d.ř. představuje překážku projednatelnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, kdy tento názor zjevně vychází z dřívější judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005 č.j. 2 Afs 144/2004-110, Sb. NSS č. 735/2006, www.nssoud.cz); ta však vycházela z dřívější právní úpravy námitek proti postupu správce daně zakotvené v § 16 odst. 4 písm. d), odst. 6 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“).

Krajský soud se zabýval otázkou, zda uvedená judikatura k ZSDP je s ohledem na účinnost d.ř. i nadále aplikovatelná.

Podle § 16 odst. 4 písm. d), odst. 6 ZSDP daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníkovi správce daně právo podávat námitky proti postupu správce daně. Námitky podle odstavce 4 písm. d) vyřizuje pracovník správce daně nejbližší nadřízený tomu, vůči němuž směřují. Tento nadřízený pracovník námitce vyhoví a zajistí nápravu nebo daňovému subjektu sdělí písemně důvody, pro které nelze námitce vyhovět. Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat.

Podle § 261 odst. 1, odst. 4 věť první a druhé, odst. 5 a odst. 6 věty první d.ř. osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení. Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti. Byla-li stížnost shledána důvodnou nebo částečně důvodnou, učiní správce daně bezodkladně nezbytná opatření k nápravě. O výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě se učiní úřední záznam a správce daně o tomto výsledku bezodkladně vyrozumí stěžovatele. Má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti.

Z uvedeného je zjevné, že úprava stížnosti a postupu jejího vyřizování dle § 261 d.ř. není totožná s dřívější úpravou námitek a způsobu jejich vyřízení dle § 16 ZSDP. Na rozdíl od dřívější nezbytnosti vyřízení námitek bez zbytečného odkladu je nově stanovena 60-denní lhůta k vyřízení stížnosti, která navíc může být překročena, a na rozdíl od námitek, jejichž vyřízení bylo samostatně nepřezkoumatelné, stanoví pro stížnost ust. § 261 odst. 6 d.ř. možnost samostatného prošetření způsobu vyřízení stížnosti.

Lze tak konstatovat, že na rozdíl od dřívější úpravy námitek se úprava obsažená v § 261 d.ř. shoduje s úpravou stížností a postupu při jejím vyřizování podle § 175 zák. č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „spr. ř.“), kdy podle § 175 odst. 1, odst. 5, odst. 6 a odst. 7 spr. ř. dotčené osoby mají právo obracet se na správní orgány se stížnostmi proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správního orgánu, neposkytuje-li tento zákon jiný prostředek ochrany. Stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správnímu orgánu příslušnému k jejímu vyřízení. O vyřízení stížnosti musí být stěžovatel v této lhůtě vyrozuměn. Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti. Byla-li stížnost shledána důvodnou nebo částečně důvodnou, je správní orgán povinen bezodkladně učinit nezbytná opatření k nápravě. O výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě se učiní záznam do spisu; stěžovatel bude vyrozuměn jen tehdy, jestliže o to požádal. Má-li stěžovatel za to, že stížnost, kterou podal u příslušného správního orgánu, nebyla řádně vyřízena, může požádat nadřízený správní orgán, aby přešetřil způsob vyřízení stížnosti.

S ohledem na totožnost právní úpravy obsažené v § 261 d.ř. a § 175 spr. ř. má krajský soud za to, že na stížnost podle § 261 d.ř. je aplikovatelná judikatura správních soudů ke stížnosti podle § 175 spr. ř. K té již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17.12.2010 č.j. 4 Aps 2/2010-44 judikoval, že stížnost je pouhým podnětem pro správní orgán např. k provedení úkonů v rámci služebního dohledu

a stěžovatel nemá právní nárok, aby na základě stížnosti byly provedeny určité dozorcí či jiné úkony; samotné vyřízení stížnosti ještě neznamená odstranění závadného stavu. Takový postup proto neskýtá dostatečný prostor k poskytnutí ochrany či nápravy před nezákonným zásahem – jednalo by se totiž spíše o formální než praktický prostředek nápravy a ochrany. Z výše uvedených důvodů vyplývá v případě institutu stížnosti její nedostatečný ochranný a nápravný účel, který má na mysli § 85 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“). Považovat za těchto podmínek využití stížnosti za nezbytnou podmínku přípustnosti žaloby podle § 85 s.ř.s. by tak mohlo vést k nežádoucímu odepření soudní ochrany a kontroly. Pominout pak nelze ani inkompabilitu úpravy stížnosti se soudním řádem správním, zejm. § 84 odst. 1 s.ř.s., který stanovuje subjektivní dvouměsíční lhůtu pro podání žaloby. V komparaci se lhůtou pro vyřízení stížnosti by totiž mohla nastat situace, že v důsledku podání stížnosti, která navíc nemusí být vyřízena ve lhůtě 60 dnů, ale i ve lhůtě delší, by došlo ke zmeškání subjektivní lhůty pro podání žaloby. Podání stížnosti proto není podmínkou přípustnosti žaloby ve věci nezákonného zásahu.

S uvedenými úvahami a závěry Nejvyššího správního soudu se krajský soud ztotožňuje a neshledal v nyní posuzované věci důvody, pro které by se měl od nich odchýlit. Dospěl proto k závěru, že s ohledem na změnu právní úpravy je dřívější judikatura k § 16 ZSDP neaplikovatelná na stížnost podle § 261 d.ř. a nevyčerpání stížnosti podle § 261 d.ř. nepředstavuje důvod nepřipustnosti žaloby proti nezákonnému zásahu.

Jde-li o žalobní argumentaci žalobce (která se v žalobě často odkazuje na starší judikaturu z dob účinnosti ZSDP), i k těmto otázkám se již Nejvyšší správní soud vyjádřil (zejm. v rozsudku ze dne 10.10.2012 č.j. 1 Ans 10/2012-56, Sb. NSS č. 2729/2013, www.nssoud.cz), kdy vyslovil, že oproti předešlé úpravě (§ 43 ZSDP trvající na ukončení vytýkacího řízení rozhodnutím) zavedl nyní nově d.ř. 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. d.ř. odstraněny a vyvráceny dříve sdělené pochybnosti správce daně, je správce daně podle povahy situace buď oprávněn stanovit daň pomocí pomůcek (§ 90 odst. 4 d.ř.), nebo je oprávněn v rozsahu těchto pochybností zahájit daňovou kontrolu. Náзор, že je-li zahájen postup k odstranění pochybností a není ukončen vydáním rozhodnutí, pak je jen na daňovém subjektu, zda navrhne pokračování v dokazování a iniciuje zahájení daňové kontroly či nikoliv (iniciativa již podle tohoto názoru není v rukou správce daně, Nejvyšší správní soud nesdílí. Daňová kontrola (§ 85 a násl. d.ř.) 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 zahájeném 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. Zvolením jednoho z nich by pak podle logiky shora nastíněného názoru vylučovalo užití druhého; tato alternativa nemůže obstát již jen z toho důvodu, že každý z nich správce daně volí v jiné skutkové situaci. Postup podle § 89 a násl. d.ř. užije v případě, kdy již existují konkrétní dílčí pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost

vyměřit. Pokud však správcovy 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. Z uvedeného je zřejmé, že dřívější judikaturu vztahující se k § ZSDP a k možnosti soudní obrany proti účelově prodlužovanému vytýkacímu řízení, nelze za účinnosti d.ř. a působení § 89 a násl. použít.

I s tímto judikatorním závěrem se krajský soud ztotožňuje a neshledal důvody pro odchýlení se od něj.

Posuzoval proto, zda daňová kontrola podle § 90 odst. 3 d.ř. může být zahájena i přes neexistující předcházející sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností a při neexistující výzvě k návrhu na doplnění dokazování. Dospěl k závěru, že za situace, kdy právní úprava umožňuje správci daně zahájit daňovou kontrolu i v případě, že daňový subjekt návrh na pokračování v dokazování nepodá, tzn. za situace, kdy má (jen) správce daně za to, že je třeba další dokazování provést, by kategorické trvání na požadavku na předcházející úplné sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností a zejm. trvání na požadavku výzvy daňovému subjektu se stanovením lhůty bylo pustým formalismem, protože by nemohlo vést k jinému vyústění než k zahájení daňové kontroly.

Tento závěr však nemůže zpochybnit právo daňového subjektu na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností. Nesdělení výsledku takového postupu před zahájením daňové kontroly je porušením práv daňového subjektu (§ 90 odst. 1 d.ř.), v čemž soud žalobci přisvědčuje. Neshoduje se s žalobcem ovšem již v názoru, že se jedná o porušení práv, které by nebylo napravitelné.

Ani žalobcem odkazovaná judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 4.4.2012 č.j. 1 Afs 105/2012-37, www.nssoud.cz) totiž reparaci vady řízení, budou-li touto reparací zachována všechna práva daňového subjektu, nevylučuje. Žalobcem odkazovaný rozsudek naopak vycházel ze situace, kdy k reparaci vady řízení podle obsahu spisu nikdy jednáním správního orgánu nešlo a reparace měla být dovozována jen z chování daňového subjektu. Samotné žalobcem odkazované rozhodnutí zdůrazňuje, že vada řízení může být zhojena (viz odst. 31 žalobcem odkazovaného rozhodnutí).

Krajský soud vycházející ze stavu, který tu je k dnešnímu dni (§ 87 odst. 1 část před středníkem s.ř.s.) konstatuje, že k dnešnímu dni již žalobci byly výsledky postupu k odstranění pochybností sděleny a pokud tu kdy dříve byl nedostatek takového sdělení, byl žalovaným napraven, a proto žalobce již nemůže účinně svou nevědomost o výsledku postupu k odstranění pochybností namítat; porušením jeho práv by totiž mohlo být jen, pokud by mu tento výsledek nebyl znám dosud.

Krajský soud proto uzavírá, že daňové kontroly byly zahájeny v souladu se zákonem, a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl.

Krajský soud se nezabýval žalobní argumentací týkající se hodnocení listin jako důkazů žalovaným. Na žalovaném totiž je, aby na základě výsledků nyní probíhající daňové kontroly tyto listiny řádně vyhodnotil znovu, což povede k závěrům zprávy o daňové kontrole. Až pokud by na jejím základě bylo vůči žalobci vydáno rozhodnutí, mohl by soud – po vyčerpání řádných opravných prostředků žalobcem podle d.ř. – k žalobě žalobce proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s.ř.s. přezkoumat hodnocení důkazů provedené žalovaným.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s.ř.s., když plně procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu nevznikly v tomto řízení žádné náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost.

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

V Ostravě dne 23. července 2013

JUDr. Bohuslava Drahošová
předsedkyně senátu