

Usnesení

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců Mgr. Jana Kašpara a JUDr. Ing. Viery Horčicové v právní věci žalobce: **Backslider, a. s.**, se sídlem Křnova 438/7, Praha 6, IČ 24668346, zast. JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem, se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Prahu 6**, se sídlem nábr. kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, v řízení o žalobě o ochraně před nezákonným zásahem správního orgánu

t a k t o :

- I. **Žaloba s návrhem, aby bylo určeno, že výzva k odstranění pochybností vydaná Finančním úřadem pro Prahu 6 dne 4. 5. 2012 pod čj. 290304/12/006513109456 je nezákonným zásahem do práv žalobce, se odmítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**
- III. **Žalobci se vrací soudní poplatek ve výši 2.000,- Kč. Tato částka mu bude vyplacena z účtu Městského soudu v Praze do třiceti dnů od právní moci tohoto usnesení, a to k rukám JUDr. Milana Jelínka, advokáta.**

Odůvodnění

Žalobce se podanou žalobou domáhá toho, aby soud určil, že výzva k odstranění pochybností vydaná Finančním úřadem pro Prahu 6 podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, dne 4. 5. 2012 pod čj. 290304/12/006513109456 je nezákonným zásahem do práv žalobce.

K tomu uvedl, že uvedená výzva je zcela paušální a neobsahuje žádné konkrétní pochybnosti, na které mohl žalobce reagovat jejich vyvrácením. Žalobce byl touto výzvou přímo zkrácen na svých právech, neboť byl nucen poskytnout správci daně údaje o své podnikatelské činnosti, aniž k tomu byly splněny stanovené podmínky. Zároveň došlo k oddálení stanovení daně a prodloužení stavu, kdy jsou žalobci k zajištění jeho daňové povinnosti blokovány jeho finanční prostředky. Jelikož výzva není dle ustálené judikatury rozhodnutím, jsou podmínky dle § 82 s. ř. s. splněny.

Dříve než mohl soud přikročit k věcnému posouzení žaloby, musel se zabývat tím, zda jsou splněny všechny podmínky řízení a dospěl k závěru, že žaloba je nepřípustná. V tomto ohledu mohl vycházet ze závěrů, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 11. 2010 čj. 9Aps 5/2010-81 (publikováno pod č. 2261/2011 Sb. NSS). V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud zejména uvedl:

Z obsahu žaloby plyne, že stěžovatel v případě vytýkacích řízení za zdaňovací období listopad 2007 až červen 2008 spatřoval nezákonný zásah jednak v samotném zahájení

vytýkacích řízení na dani z přidané hodnoty, a to zejména v tom, že výzvy, kterými správce daně vytýkáci řízení zahájil, nesplňují zákonem stanovené podmínky, dále pak v provádění vytýkacích řízení, která jsou dle stěžovatele vedena i přesto, že stěžovatel v jejich průběhu odstranil veškeré pochybnosti ohledně uplatňovaných nároků na odpočet daně a veškeré úkony správce daně jsou činěny účelově bez zákonem stanoveného podkladu (bod 1. žaloby).

(...)

Otázku, kterou je nutno v nyní projednávané věci posoudit, je naplnění zákonných předpokladů pro odmítnutí žaloby, aniž by se soud mohl zabývat vlastním meritem věci, tedy důvodností žaloby.

Ustanovení § 82 s. ř. s. pod nadpisem „žalobní legitimace“ stanoví, že každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování. Podle ustanovení § 85 s. ř. s. je však žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. V této souvislosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu je subsidiární formou soudní ochrany ve správním soudnictví, která pokrývá širokou škálu tzv. faktických zásahů a která nastupuje jen v případě, že jiná právní možnost ochrany chybí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení a dospěl k závěru, že úvahy krajského soudu jsou jednak nesprávné a dále i na samé hranici přezkoumatelnosti. Z odůvodnění krajského soudu o aplikovatelnosti usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 3 1. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, na nyní projednávanou věc nelze zjistit, na základě jakých úvah krajský soud dospěl k závěru, že vytýkáci řízení stejně jako daňová kontrola mohou podle okolností představovat nezákonný zásah, proti kterému je nejprve nutno vyčerpat námitky dle ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků a až následně je možno domáhat se ochrany proti popsánému jednání žalobou dle ustanovení § 82 s. ř. s.

Daňová kontrola a vytýkáci řízení mají bezesporu řadu společných jmenovatelů a oba instituty lze označit za komplexní kontrolní postupy uplatňované při správě daní. To však automaticky neznamená, že lze těmito institutům přisuzovat stejný charakter i z hlediska případné procesní obrany daňového subjektu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve shora uvedeném usnesení, jehož závěry krajský soud bez dalšího vztáhl na nyní projednávanou věc, zdůraznil, že: „daňová kontrola je zpravidla zahájena protokolem a ukončena sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, tedy souboru relevantních poznatků z daňové kontroly vyplynulých. Tuto zprávu charakterizoval Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, Sb.n.u.ÚS, sv. 30, č. 63, s.129 tak, že ji nelze pokládat za rozhodnutí, neboť na jejím základě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznáváno právo ve smyslu § 32 daňového řádu, ale za pouhý podklad pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím. Případný dodatečný platební výměr, jímž by správce daně na základě výsledků daňové kontroly doměřil daň, již není součástí daňové kontroly. Pokud dodatečný platební výměr následuje, tak je to až po skončení daňové kontroly a přirozeně pouze tehdy, jsou-li výsledkem kontrolních zjištění skutečnosti odůvodňující dodatečné stanovení daně. 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...“.

Tyto skutečnosti, které považoval rozšířený senát zdejšího soudu za stěžejní pro posouzení charakteru daňové kontroly z hlediska možného nezákonného zásahu, však současně daňovou kontrolu odlišují od vytýkácího řízení. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že institut vytýkácího řízení je nástrojem k vyjasnění, upřesnění či případné korekci údajů uvedených v daňovém přiznání a hlášení předtím, než bude přistoupeno k vyměření daně či k jejímu doměření na základě dodatečného daňového přiznání. V souladu s usnesením rozšířeného senátu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147 „může být vytýkácí řízení zahájeno nejdříve po podání daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání a nejpozději předtím, než dojde k aktu vyměření daně správcem daně první instance, tj. zejména k vydání platebního výměru. Vytýkácí řízení tedy nelze zahájit a vést poté, co došlo k aktu vyměření daně prvoinstančním správcem daně, včetně vyměření konkludentního podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně tedy může poté, co obdrží daňové přiznání či hlášení nebo dodatečné daňové přiznání, zahájit vytýkácí řízení, a to do té doby, dokud neprovede posouzení vyústivší v konkludentní vyměření. Může je zahájit i poté, co jej daňový subjekt postupem podle § 46 odst. 5 věty první in fine d. ř. požádal o sdělení výsledku vyměření, ale jen za předpokladu, že takové posouzení ještě neprovedl, a tedy nezaznamenal do příslušné kolonky daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání“. Na druhou stranu zahájení vytýkácího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace ustanovení § 46 odst. 5 zákona o s právé daní a poplatků. Správce daně je tak po ukončeném vytýkáčím řízení vždy povinen vydat platební výměr, a to i když dospěje k závěru, že veškeré údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém přiznání jsou správné, pravdivé, průkazné či úplné. Tedy až den vydání platebního výměru je dnem vyměření daně (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007, čj. 7 Afs 10/2006 - 57, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 1872/2009, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 81).

Z výše uvedeného je nepochybné, že vytýkácí řízení může být zahájeno až po předložení příslušného přiznání k dani, a to pouze na základě konkrétních pochybností o údajích v něm uvedených, a na rozdíl od daňové kontroly končí vždy vydáním rozhodnutí. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost, ve které se stěžovatel domáhá zrušení odmítavého usnesení krajského soudu v části týkající se poskytnutí ochrany proti nezákonně zahájenému a vedenému vytýkáčím řízení jako celku není důvodná. Stěžovateli svědčí jiný právní prostředek, jímž se může účinně domáhat nezákonnosti vedeného vytýkácího řízení. Tímto prostředkem je žaloba podle § 65 s. ř. s., podaná proti každému konečnému rozhodnutí odvolacího správního orgánu (finančního ředitelství) ve věci vyměření daně z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období. Tak tomu ostatně bylo i ve věci rozhodované Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 9 Afs 110/2007, na kterou stěžovatel odkazuje. Uvedený závěr pak plně koresponduje s ustálenou judikaturou zdejšího soudu, dle které platí, že ve vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí a žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu má primát žaloba proti rozhodnutí a možnost úspěšně podat žalobu proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu. Účastník řízení tedy nemůže volit, kterou z těchto žalob bude považovat za výhodnější a které řízení bude žalobou iniciovat (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42).

I přes výše uvedené je však třeba konstatovat, že v případě žalob na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením jde vždy o situace mající svojí povahou základ především ve skutkovém stavu, v aktivním konkrétním jednání žalovaného, ať už zcela bez

jakékoli opory v platném právu či o jednání, které sice formálně vykazuje znaky jednání právními předpisy upraveného, avšak právě vzhledem ke konkrétní situaci jde o zjevné vybočení z tohoto zákonného rámce, a to vybočení natolik flagrantní a nepopíratelné, že jej lze za splnění ostatních zákonných podmínek za nezákonný zásah, pokyn či donucení považovat. Skutečnost, že vytykácí řízení nemůže představovat nezákonný zásah ve svém celku, proto pochopitelně nevylučuje, že by v jeho průběhu nemohlo dojít k takovému faktickému úkonu ze strany pracovníka správce daně, proti kterému by se s ohledem na jeho charakter bylo možné bránit žalobou dle ustanovení § 82 s. ř. s., tj. před samotným vydáním rozhodnutí o vyměření daně.

Namítal-li stěžovatel, že správce daně vede vytykácí řízení bez právního podkladu, kdy podle jeho názoru docházelo ze strany správce daně k nedůvodnému oddalování vyměření daně, měl se namísto ochrany před nezákonným zásahem domáhat ochrany nečinností žalobou dle ustanovení § 79 s. ř. s. Kasační soud se proto v tomto ohledu ztotožňuje se závěry krajského soudu, neboť i faktické provádění úkonů, jež však nemají žádný právní podklad a jsou uskutečňovány s cílem oddálit moment vydání meritorního rozhodnutí, mohou být považovány za nečinnost správního orgánu.

Shora uvedené závěry lze plně vztáhnout i na projednávanou věc, neboť postup k odstranění pochybností podle § 89 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb. je upraven v aspektech rozhodných pro projednávanou věc obdobně jako vytykácí řízení podle zákona č. 337/1992 Sb. Žalobce může zákonnost vydané výzvy k odstranění pochybností napadnout u soudu v žalobě, kterou podá proti rozhodnutí, jímž bude postup k odstranění pochybností ukončen, a případné neúměrné prodlužování tohoto postupu může žalobce napadnout žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu.

Soud proto podanou žalobu odmítl jako nepřipustnou podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s ust. § 85 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno nebo žaloba odmítnuta.

S ohledem na odmítnutí žaloby před prvním jednáním rozhodl soud o vrácení zaplaceného soudního poplatku podle § 10 odst. 3 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Pro účely realizace vrácení soudního poplatku soud žádá žalobce o sdělení čísla účtu, na nějž mu může být vrácený soudní poplatek poukázán.

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 8. srpna 2012

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu