



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Podhrázkého a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Punktum, spol. s r.o.**, se sídlem Otická 758/19, Opava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o ochraně před nezákonným zásahem správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 12. 2014, č. j. 22 A 47/2013 - 29,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 12. 2014, č. j. 22 A 47/2013 - 29, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Ostravě domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v tom, že mu žalovaný odepřel zasílat stejnopisy platebních výměrů. Výslovně žaloba dopadala na platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) žalobce za IV. čtvrtletí roku 2012. Žalobce zásah žalovaného spatřoval v soustavném, opakovaném a trvalém porušování § 140 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

Krajský soud v Ostravě rozsudkem blíže označeným v záhlaví tohoto rozhodnutí žalobě vyhověl, shledal zásah žalovaného nezákonným a přikázal mu, aby do 10 dnů od právní moci rozsudku zaslal žalobci stejnopis platebního výměru na DPH za IV. čtvrtletí roku 2012 a aby žalobci zasílal stejnopisy platebních výměrů tak, jak o ně žádal v žádosti ze dne 22. 11. 2012. Krajský soud především dovodil, že žalobce žádostí o zasílání stejnopisů platebních výměrů využil práva plynoucího z § 140 odst. 3 daňového řádu. Nesouhlasil se žalovaným v tom, že zmíněné ustanovení umožňuje žádat o zaslání vždy jen jednoho konkrétního stejnopisu platebního výměru. Citované ustanovení neobsahuje

podle krajského soudu žádná časová omezení týkající se doby vydání platebních výměrů, uvádí pouze lhůtu, v níž je správce daně povinen žádosti vyhovět. Žadateli nic nebrání v použití generální žádosti, pokud z ní bude seznatelné, kterého daňového subjektu, a kterých jeho daňových povinností se týká. Krajský soud neshledal žádost žalobce nekonkrétní, neboť z ní bylo jasné, koho a v jakém rozsahu se týká. Nesouhlasil se žalovaným ani ohledně faktického a právního vyloučení možnosti používat § 140 odst. 1 daňového řádu. Uzavřel, že sice daňový subjekt má i jiné možnosti, jak být informován, to však nic nemění na tom, že § 140 odst. 3 daňového řádu zakotvuje možnost žádat o zaslání stejnopisu rozhodnutí. Přímé zasažení práv žalobce krajský soud shledal v přetrvávající nejistotě žalobce ohledně jeho daňové povinnosti za uvedené zdaňovací období v důsledku údajné chyby v jednom z více jeho podání týkajících se přiznání k DPH za IV. čtvrtletí roku 2012.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu brojí žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel předně připomněl, že vyhověl žádosti žalobce ze dne 19. 9. 2012 a zaslal mu stejnopisy platebních výměrů u všech daní, u kterých je žalobce u stěžovatele registrován, a které byly vydány ode dne účinnosti daňového řádu do dne odeslání odpovědi. K žádosti žalobce ze dne 22. 11. 2012 mu zaslal stejnopisy platebních výměrů, které vydal od 15. 10. 2012 do 19. 12. 2012. Podle stěžovatele je smyslem jednotlivých právních norem zakotvených v § 140 daňového řádu, aby v situaci, kdy se daň neodchyluje od daně tvrzené, nedocházelo k nadměrné zátěži, a to jak administrativní, tak ve vztahu k daňovému subjektu. V dané situaci nevznikají žádné pochybnosti o výši vyměřené daňové povinnosti u správce daně ani u daňového subjektu. Právní jistota daňového subjektu ve vztahu ke dni „doručení“ takového platebního výměru je pak dána v důsledku fikce zakotvené v § 140 odst. 2 téhož zákona. Ustanovení § 140 odst. 3 daňového řádu představuje zákonnou výjimku z pravidla zakotveného v § 140 odst. 1 téhož zákona. Za použití gramatického výkladu se dá podle stěžovatele dospět k závěru, že se dané ustanovení týká zaslání individualizovaného platebního výměru, který již byl vydán, anebo je zcela na jisto postaveno, že vydán bude. Pokud by požadavek žalobce na zaslání blíže nedefinovaného okruhu platebních výměrů po blíže nespecifikované období byl realizován, aplikace § 140 odst. 1 daňového řádu by byla ve vztahu ke stěžovateli fakticky i právně vyloučena a dané ustanovení by se stalo obsoletní normou.

Napadený rozsudek podle stěžovatele trpí nepřezkoumatelností spočívající v nedostatku důvodů. Krajský soud fakticky neprovedl výklad § 140 odst. 3 daňového řádu. Přestože připustil, že zákonodárce v daném ustanovení používá zásadně jednotného čísla, svůj závěr fakticky odporující textu právní normy odůvodnil jen obecně, aniž by text zákona interpretoval za užití metod teleologického či historického výkladu. Krajský soud se dále nevypořádal s argumentací žalovaného předestřenou ve vyjádření k žalobě a zdůvodnění závěrů krajského soudu je v tomto ohledu jen zcela obecné, aniž by bylo možno seznat, v čem je argumentace žalovaného nesprávná. Napadený rozsudek v zásadě neformuluje žádné relevantní právní závěry, soud neprovedl aplikaci příslušných norem na zjištěný skutkový stav. Stěžovatel dále namítl neurčitost žádosti žalobce, která byla podána za situace, kdy nebylo vůbec zřejmé, zda bude na konkrétních daních za konkrétní zdaňovací období nějaký platební výměr zakládán do spisu vydán, natož to, kdy tomu tak bude. „Plošná výjimka“ z aplikace § 140 odst. 1 daňového řádu konstruovaná soudem

odporuje jak samotnému textu zákona, tak jeho účelu a smyslu. Za nepřesvědčivou stěžovatel označil též argumentaci krajského soudu ohledně přímého zasažení práv žalobce. K „přetrvávající nejistotě“ žalobce ve vztahu k jeho daňové povinnosti nedošlo primárně v důsledku toho, že by mu stěžovatel nezaslal stejnopis platebního výměru, nýbrž v důsledku chyb, které žalobce učinil při samotném podání daňového přiznání. Ohledně tohoto podání stěžovatel se žalobcem řádně komunikoval a učinil vše pro to, aby žalobce mohl přiznání řádně podat. Krajský soud též bagatelizuje význam dálkového přístupu (daňové informační schránky), aniž by zohlednil, že právě ta je jedním z informačních kanálů sloužících k tomu, aby nejistota daňových subjektů vůbec nevznikala. Žalobce má daňovou informační schránku zřízenou a jeho informování o skutečnostech plynoucích z § 140 odst. 1 daňového řádu je tak plně zajištěno bez ohledu na to, zda v konkrétních případech žádá o vydání stejnopisů platebního výměru či nikoliv. Postup stěžovatele při posuzování žádosti žalobce ze dne 22. 11. 2012 nepochybně zasáhl do práv žalobce, avšak nijak výrazně a rozhodně ne nezákonným způsobem.

Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Předně se neztotožnil s argumentací stěžovatele spočívající v odkazu na zásadu hospodárnosti a na faktickou obsolentnost právní úpravy. Upozornil, že popsáním způsobem postupuje pouze stěžovatel. Pokud žádal o stejnopisy platebních výměrů u jiných finančních úřadů, byl mu vždy na základě totožné žádosti platební výměr vydán. Postup stěžovatele tedy zjevně představuje rozpornou správní praxi. Ve vztahu k § 140 odst. 1 daňového řádu žalobce konstatoval, že vykládá pojem „vyměřená daň“ širěji, a to jako všechny součásti platebního výměru, které jsou rozhodné pro stanovení daně, zdaňovacího období, splatnosti apod. Pokud je „vyměřen“ jakýkoliv údaj odchylně od toho, jak jej poplatník přiznal, musí se vždy vystavit platební výměr a musí být připuštěno odvolání. Stěžovatelem používaný software umožňuje učinit změny přímo v elektronicky podaných datech a klidně připustí, že se platební výměr „neodchyluje“. To je jedním z mnoha důvodů, proč někdy poplatník potřebuje dostat platební výměr. Dalším důvodem je podle žalobce právní jistota poplatníka. Upozornil dále na to, že stěžovatelem zmiňovanou zásadu hospodárnosti je třeba poměřovat dalšími zásadami daňového řízení, zmínil konkrétně zásady zákonnosti, spolupráce, zásadu poučovací a vstřícnosti. K námitce, že soud neprovedl výklad § 140 odst. 3 daňového řádu, žalobce uvedl, že to byl především stěžovatel, kdo výklad takového ustanovení neprovedl. Žalobce připomněl, že problém se týká stěžovatelem zpochybňovaných podání ve formátu PDF a trvá na tom, že při užití tohoto formátu nebyly v podání žádné chyby. Samotná otázka dodržení formátu je však předmětem samostatného řízení. Ve vztahu k daňové informační schránce pak žalobce upozornil na to, že tato schránka má pouze informativní charakter a především platební výměr se v daňové informační schránce vůbec nevyskytuje. Uzavřel, že stěžovatel v celé kasační stížnosti neargumentuje odbornou literaturou ani judikaturou k tomu, proč by neměl být vystaven stejnopis platebního výměru do 30 dnů poté, co byl platební výměr vydán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě z hlediska uplatněných stížných bodů, jakož i ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s., a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť pouze v případě přezkoumatelného rozhodnutí je zpravidla možné zabývat se

dalšími kasačními námitkami (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 As 6/2004 - 105). Jde-li o namítanou nepřezkoumatelnost, lze předeslat, že k požadavku přezkoumatelnosti rozhodnutí Nejvyšší správní soud v judikatuře konstantně uvádí, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, jestliže není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu. Dále pak není-li zřejmé, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci obsaženou v žalobě, nebo proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Nepřezkoumatelné je také rozhodnutí, v němž se soud opomněl vypořádat s některou ze včasné uplatněných žalobních námitek (srov. například rozsudky č. j. 5 As 72/2010 - 60, č. j. 5 As 29/2007 - 64, č. j. 4 Ads 21/2007 - 77 a č. j. 1 Afs 135/2004 - 73). Je třeba zdůraznit, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je vyhrazena jen vážným nedostatkům odůvodnění rozhodnutí krajského soudu, kdy závěry soudem vyslovené vůbec nelze v řízení o kasační stížnosti přezkoumat. Povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí přitom nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podobnou odpověď na každý jednotlivě uplatněný argument.

Nejvyšší správní soud v projednávané věci v odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu neshledal žádné z uvedených pochybení. Nelze souhlasit se stěžovatelem v tom, že by krajský soud neformuloval žádné relevantní právní závěry či neprovedl výklad § 140 odst. 3 daňového řádu. Je pravdou, že odůvodnění napadeného rozsudku je v tomto ohledu poměrně stručné. K tomu je nicméně třeba připomenout, že v žádném případě nelze ztotožňovat míru přezkoumatelnosti napadeného rozsudku pouze s rozsahem jeho odůvodnění. Krajský soud se výkladem daného ustanovení odpovídajícím způsobem zabýval (viz str. 3 a 4 napadeného rozsudku). Byť jsou jeho závěry stručné, Nejvyšší správní soud nemá pochyb o srozumitelnosti těchto závěrů. Z odůvodnění napadeného rozsudku lze seznat, jaké právní úvahy krajský soud k přijatému závěru vedly. Přezkoumatelnosti napadeného rozsudku ostatně svědčí i to, že sám stěžovatel v další části kasační stížnosti se souvisejícími závěry krajského soudu polemizuje. K namítané nepřezkoumatelnosti lze ještě dodat, že je třeba kvalitativně rozlišit mezi povinností soudu vypořádat se se všemi žalobními námitkami na straně jedné a povinností reagovat na argumentaci žalovaného obsaženou ve vyjádření k žalobě na straně druhé. Přestože nevypořádání zásadních námitek žalovaného může v obecné rovině vést za určitých okolností až k závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Ans 1/2012 - 61), v projednávané věci tomu tak není. Přestože se krajský soud jednotlivě nezabýval dílčími argumenty stěžovatele uvedenými ve vyjádření k žalobě, z jeho závěrů je zřejmé, že se s vyjádřením stěžovatele seznámil a na podstatu argumentace vznesené ve vyjádření k žalobě reagoval.

Ve vztahu k dalším námitkám stěžovatele je především nutno připomenout, že napadený rozsudek krajského soudu byl vydán řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s. Jak plyne z tohoto ustanovení, každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením 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 nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Judikatura správních soudů dovodila, že ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li zároveň splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Podmínka trvání zásahu, jejíž naplnění judikatura správních soudů taktéž požadovala, již v důsledku novelizace soudního řádu správního provedené zákonem č. 303/2011 Sb. dána není. Není-li splněna byť jen jediná z takto kumulativně formulovaných podmínek důvodnosti ochrany podle § 82 s. ř. s., je nutno takovou ochranu odeprít a žalobu, která se jí domáhá, zamítnout (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 1/2005 - 65).

Jak plyne ze shora popsaného předchozího průběhu řízení i písemných vyjádření účastníků v projednávané věci, spor je zde veden ohledně naplnění prvních třech z výše vymezených podmínek nutných k poskytnutí soudní ochrany před nezákonným zásahem. Pouze pokud bude postaveno na jisto, že napadený zásah je nezákonný a jako takový přímo zkrátil žalobce na jeho právech, obstojí závěry krajského soudu, který podané žalobě vyhověl. Podstata sporu se v projednávané věci týká především posouzení, zda podání žalobce ze dne 22. 11. 2012 představuje žádost o zaslání stejnopisu platebního výměru podle § 140 odst. 3 daňového řádu. Proto se soud z hlediska výše vymezených podmínek nutných k vyhovění zásahové žalobě nejprve věnoval otázce zákonnosti postupu stěžovatele.

Nejvyšší správní soud v tomto ohledu ze správního spisu předloženého stěžovatelem především ověřil, že žalobce podáním ze dne 22. 11. 2012 adresovaným tehdejšímu Finančnímu úřadu v Opavě mimo jiné požádal, „aby nám byl ve smyslu ust. § 140 odst. 3 DŘ vydán vždy stejnopis platebního výměru, a to na všechny daně a všechna zdaňovací období, které byly správcem daně vydány od 1. 1. 2011, s výjimkou těch, které nám správce daně již zaslal. Dále žádám, aby nám byl zaslán stejnopis platebního výměru, který doposud nebyl vydán na každou daň, ke které jsme registrováni a každé zdaňovací období ...“. Žalobce následně podal prostřednictvím datové zprávy dne 22. 1. 2013 přiznání k DPH za IV. čtvrtletí roku 2012. Součástí správního spisu je dále záznam systému „ADIS - EPI“ označený jako „ZPRACOVÁNÍ PÍSEMNOSTÍ - SOUBORŮ“, který je připojen k uvedenému daňovému přiznání, kde je jako důvod odmítnutí souboru uvedeno „Chybná struktura IČ zástupce“. Daňové přiznání žalobce k DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2012 pak bylo podáno opětovně na podatelnu stěžovatele (jeho územní pracoviště v Opavě) dle podacího razítka dne 30. 1. 2013. Daňová přiznání (doručená datovou zprávou i podaná na podatelnu) se shodují jak co do označení subjektu, zdaňovacího období tak především i co do výše vlastní vypočtené daňové povinnosti. Součástí správního spisu je pak též platební výměr č. j. 373049/13/3216-24801-806282, podepsaný elektronicky dne 11. 2. 2013, jímž je žalobci vyměřena daňová povinnost na DPH za IV. čtvrtletí roku 2012 ve výši 98.981 Kč, tedy ve výši shodující se jak s daňovým přiznáním připojeným k datové zprávě ze dne 22. 1. 2013, tak i s daňovým přiznáním odevzdaným na podatelnu. Ze správního spisu neplyne, že by tento platební výměr byl žalobci doručen, nebo že by žalobce o zaslání stejnopisu tohoto platebního výměru žádal samostatnou žádostí.

Žalobce v dané věci zastává názor, se kterým se krajský soud ztotožnil, podle něhož stěžovatel postupoval nezákonně, pokud žalobci s ohledem na citovanou žádost nezaslal platební výměr za shora označené zdaňovací období. Krajský soud uzavřel, že žalobce pouze využil svého zákonného práva a zmíněné ustanovení neobsahuje žádné výslovné množstevní omezení pro žádost o zaslání stejnopisu platebního výměru. Stěžovatel naopak setrvává na tom, že využití „generální“ žádosti není možné a akceptace takové žádosti by fakticky vedla k negaci obecného pravidla plynoucího z § 140 odst. 1 daňového řádu. Spor se přitom netýká stejnopisů platebních výměrů vydaných před podáním předmětné žádosti, ale platebních výměrů (slovy žalobce) doposud nevydaných, na každou daň, ke které je žalobce registrován a každé zdaňovací období.

Relevantní právní úpravu pro posouzení dané věci představuje především § 140 daňového řádu, podle něhož *„[n]eodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu“* (odst. 1). *„Za den doručení platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně“* (odst. 2). *„Daňový subjekt je oprávněn vyžádat si od správce daně stejnopis platebního výměru, který správce daně zašle daňovému subjektu do 30 dnů ode dne, kdy obdržel jeho žádost; je-li žádost podána před okamžikem vydání platebního výměru, běží tato lhůta ode dne jeho vydání“* (odst. 3).

Z ustanovení § 140 odst. 3 daňového řádu tedy výslovně neplyne, zda zavazuje správce daně k tomu, aby na základě obecné žádosti formulované do budoucna zasílal žadateli stejnopisy všech platebních výměrů v případě všech daní, k nimž je žadatel registrován. Pro posouzení sporné právní otázky, tedy pro určení, zda stěžovatel postupoval v rozporu s citovaným ustanovením a dopustil se tedy nezákonného zásahu, nemůže být stěžejní jazykový výklad daného ustanovení. Podstatná tak není skutečnost, na kterou upozornil stěžovatel, tedy že citované ustanovení používá pojem „platební výměr“ v čísle jednotném a nikoliv v čísle množném. Nelze ostatně přehlédnout, že sám stěžovatel „hromadným“ žádostem žalobce o zaslání stejnopisů již vydaných platebních výměrů vyhověl. Určující naopak musí být především přiblížení smyslu citovaného ustanovení. To bylo do daňového řádu zahrnuto především proto, *„že zejména soudní praxe dospěla k závěrům, že je třeba vyhotovit platební výměr (již jen pro založení právní jistoty daňového subjektu o tom, zda-li je daň vyměřena). Není-li daň dosud vyměřena, je zachována možnost vyvolat postup k odstranění pochybností (§ 89, 90) - dříve vytrýkací řízení. V praxi však mnohdy absentovaly podstatné náležitosti rozhodnutí (zejména otisk úředního razítka se státním znakem), a přesto správní praxe konstatovala (uváděla, že je rozhodnuto) stanovení tvrzené daňové povinnosti. Nepostačuje již tedy (pro mnohost problémů a nejasností) pouhé vyznačení a osvědčení o výši daně v daňovém přiznání (bez dalších podstatných znaků správního rozhodnutí).“* (viz komentář k citovanému ustanovení, Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M.: *Daňový řád: komentář*. Wolters Kluwer, 2011). Z citovaných závěrů komentářové literatury, které navazují na důvodovou zprávu k daňovému řádu, je především zřejmé, že smyslem daného ustanovení bylo posílit míru právní jistoty daňových subjektů nikoliv ve vztahu k jejich povědomí o výši či počtu (struktuře) jejich daňových povinností, ale ve vztahu k dalším úkonům správce daně, který

v návaznosti na (ne)vydání platebního výměru může v daňovém řízení činit v zákonem předpokládaných lhůtách další úkony. Význam citovaného ustanovení spočívá dále v tom, že reaguje na situaci, kdy má daňový subjekt na základě nějaké konkrétní indicie určité pochybnosti či nejasnosti ohledně výše své daňové povinnosti. Zaslání stejnopisu platebního výměru v případě konkludentně vyměřené daně tedy představuje určitý kontrolní prvek ve vztahu k dalšímu postupu správce daně, z hlediska samotného daňového subjektu však plní spíše funkci evidenční či pomocně-informační, neboť zaslání takového platebního výměru právní postavení daňového subjektu nijak neovlivní. Podstatné především je, že vydání platebního výměru dle § 140 odst. 1 daňového řádu nemá jakýkoliv vliv na výši samotné daňové povinnosti. K povaze konkludentního vyměření daně a možné nezákonnosti takového způsobu určení daňové povinnosti se již ve své judikatuře vyjádřil Nejvyšší správní soud, který ve svém rozsudku ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, mimo jiné konstatoval, že „(...) *nebylo možno v projednávaných věcech považovat zmíněná rozhodnutí správce daně za nezákonná, ani za vydaná na základě nesprávného úředního postupu ... ani na základě jiné nezákonnosti spočívající v porušení hmotného či procesního práva. Je tomu tak proto, že správce daně bez jakýchkoliv pochybností bezvýhradně akceptoval údaje o základu daně a dani stěžovatelky. Při tomto (konkludentním) stanovení daně nedošlo a ani nemohlo dojít k jakékoli nezákonnosti. To je dáno již z povahy konkludentního rozhodnutí. Zde správce daně daně žádným způsobem nezkontroluje, nehodnotí, neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. (...) správce daně v případě konkludentního vyměření nevykonává žádnou činnost (aktivitu). Naopak k vyměření daně dojde bez jeho jakéhokoliv přičinění - fikcí - přímo ze zákona. Nelze proto jakkoliv ze strany stěžovatelky dovozovat, že by tento typ rozhodnutí mohl být stížen nezákonností, ani to, že by ji bylo možno jakkoliv přičítat správci daně*“.

Výše uvedené úvahy týkající se povahy a funkce vydávání platebních výměrů při konkludentním vyměřování daně podle § 140 odst. 1 daňového řádu se pak nepochybně musí promítnout i do výkladu § 140 odst. 3 téhož zákona, který je v dané věci sporný. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že není možné v době podání žádosti o zaslání platebního výměru dle zmíněného ustanovení obecně presumovat, že daňový subjekt bude mít ohledně všech svých budoucích daňových povinností u určitého správce daně pochybnosti o výši své daňové povinnosti, případně že bude nutno ve vztahu k dalším úkonům správce daně ověřit správnost jeho navazujícího postupu. Takový výklad by nedůvodně extenzivně rozšiřoval povinnosti daňových orgánů nad rámec textu i smyslu zákona. Je pravdou, že § 140 odst. 3 daňového řádu výslovně ve své poslední větě připouští možnost podání žádosti o zaslání stejnopisu platebního výměru ještě před jeho vydáním, nelze z toho však automaticky dovozovat, že na základě této části citovaného ustanovení lze do budoucna požadovat po daňových orgánech zaslání platebních výměrů za blíže neoznačená zdaňovací období na blíže neoznačené daně. Tato část ustanovení § 140 odst. 3 zjevně dopadá na situace, kdy je daňovému subjektu s vysokou mírou pravděpodobnosti zřejmé, že se určitou jeho daňovou povinností bude správce daně zabývat a mohou zde vzniknout pochybnosti o výši daňové povinnosti či o navazujícím postupu správce daně.

Lze tedy uzavřít, že stěžovatel v projednávané věci nepostupoval nezákonně, pokud nezaslal na základě obecné žádosti formulované *pro futuro* žalobci platební výměr na DPH za výše označené zdaňovací období. Krajský soud tak otázku nezákonnosti napadeného zásahu posoudil nesprávně. Tím spíše pak podle názoru zdejšího soudu ani nelze uložit

stěžovateli povinnost zasílat na základě citované žádosti veškeré platební výměry do budoucna, jak učinil v jednom z výroků napadeného rozsudku. Pokud žalobce v této souvislosti odkázal na praxi jiných správců daně odlišnou od postupu stěžovatele, lze k tomu poznamenat, že jistě nic nebrání daňovým orgánům, aby v rámci vstřícného přístupu k daňovým subjektům vyhověli i obdobně obecné žádosti formulované do budoucna. Pokud tak ovšem daňové orgány neučiní, nelze se důvodně domáhat soudní ochrany proti jejich postupu z důvodu tvrzené nezákonnosti.

Přestože již samotné výše uvedené závěry svědčí tomu, že nebyly naplněny všechny podmínky nezbytné pro vyhovění zásahové žalobě, nad rámec shora uvedeného odůvodnění se Nejvyšší správní soud zabýval též otázkou přímého dotčení práv stěžovatele posuzovaným zásahem. V tomto ohledu je třeba připomenout, že žalobce v žalobě tvrdil zkrácení na svých právech v důsledku vzniklé nejistoty ohledně jeho daňové povinnosti na DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2012. Jak dále uvedl, s ohledem na zvolený formát elektronického podání očekával, zda přiznání „projde“ nebo bude odmítnuto. Dodal, že dne 22. 1. 2013 podal přiznání k uvedené dani prostřednictvím datové schránky a kvůli údajné chybě v tomto podání podal opis přiznání na podatelnu stěžovatele též dne 30. 1. 2013. Krajský soud v Ostravě pak v napadeném rozsudku shodně se žalobcem shledal přímé zasažení práv žalobce právě v přetrvávající nejistotě ohledně jeho daňové povinnosti za uvedené zdaňovací období. Ani s tímto závěrem se však Nejvyšší správní soud ztotožnit nemůže.

V obecné rovině jistě nelze *apriori* vyloučit, že daňový subjekt bude zkrácen na některém ze svých veřejných subjektivních práv tehdy, pokud mu správce daně přes podanou žádost podle § 140 odst. 3 daňového řádu nezašle platební výměr, který byl v souladu s § 140 odst. 1 téhož zákona pouze založen do spisu. V projednávané věci však k závěru o zkrácení práv žalobce dospět nelze. Je třeba zdůraznit, že nezaslání platebního výměru v případě konkludentně vyměřené daně, byť může daňový subjekt znejistět v náhledu na jeho právní pozici, ještě bez dalšího neznamena zásah do některého z jeho veřejných subjektivních práv. Jak již bylo výše uvedeno, Nejvyšší správní soud vychází v dané věci z toho, že zaslání stejnopisu platebního výměru v případě konkludentně vyměřené daně na základě žádosti dle § 140 odst. 3 daňového řádu je ve vztahu k daňovému subjektu primárně evidenčního či pomocně-informačního charakteru případně může pro daňový subjekt plnit též do určité míry funkci kontrolní (ve vztahu k navazujícímu postupu správce daně), posilující jeho právní jistotu. Dotčení právní sféry žalobce v důsledku nezaslání platebního výměru zakládaného do spisu dle § 140 odst. 1 daňového řádu rozhodně nelze vždy považovat za automatické. Pro projednávanou věc je stěžejní především ta skutečnost, že samotná daňová povinnost (výše vyměřované daně) se v případě platebního výměru vydaného podle § 140 odst. 1 daňového řádu neodchyluje od daně tvrzené žalobcem. Zde soud nemohl přehlédnout, že daň tvrzená žalobcem se v případě jím opakovaně podaného daňového přiznání nelišila a zmiňované pochybení v prvním přiznání se netýkalo žádného z určujících ukazatelů samotné daňové povinnosti (chyba se dle výše reprodukováného správního spisu týkala pouze struktury IČ zástupce žalobce). Pokud tedy jde v projednávané věci o posouzení zásahu do práv žalobce, nelze akceptovat závěr krajského soudu, podle něhož nezasláním platebního výměru došlo k přímému zasažení práv žalobce spočívajícím v nejistotě ohledně jeho daňové povinnosti za uvedené zdaňovací období v důsledku údajné chyby v jednom z jeho více podání.

Nejvyšší správní soud je toho názoru, že nejen ve vztahu k výši vyměřované daně žalobce v žádné nejistotě nebyl (uvedené pochybení mělo zcela marginální charakter), ale že jeho případná „nejistota“ se nelišila od „nejistoty“ všech ostatních daňových subjektů, jejichž daň je vyměřována na základě daňového přiznání (srov. § 139 a násl. daňového řádu). Zákonná úprava je konstruována tak, že takto vnímaná „nejistota“ je vždy odstraněna, a to ať již prostřednictvím vydání platebního výměru založeného do spisu (§ 140 odst. 1 daňového řádu), tak případnou výzvou k odstranění pochybností. Takto popsaná míra nejistoty sama o sobě dotčení práv žalobce ještě nepředstavuje.

Upozornil-li žalobce v této souvislosti na hypotetické možnosti pochybení správce daně při vydávání platebních výměrů, jež jsou pouze zakládány do spisu podle § 140 odst. 1 daňového řádu (zde soud podotýká, že tak žalobce učinil nikoliv v žalobě, ale pouze ve vyjádření ke kasační stížnosti), je nutno zdůraznit, že takové situace (např. změny čísel parcel či výměry pozemků u daně z nemovitosti) v projednávané věci nenastaly a na základě takto obecně popsaných „obav“ žalobce dovodit dotčení jeho práv nelze. Pokud pak jde o pochybnosti žalobce, zda jeho přiznání s ohledem na zvolený formát elektronického podání „projde“, zde je třeba připomenout (sám žalobce na to ostatně upozornil), že otázka nezákonnosti postupu stěžovatele spočívající v nepřijímání daňových přiznání v určitém formátu je u zdejšího soudu předmětem samostatného řízení a Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší se touto otázkou v daném řízení zabývat.

Lze tedy uzavřít, že na rozdíl od krajského soudu dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že postup stěžovatele, který v dané věci nezaslal žalobci na základě jeho žádosti ze dne 22. 11. 2012 platební výměr na DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2012, nenaplnuje podmínky stanovené judikaturou správních soudů k tomu, aby byla žalobci poskytnuta soudní ochrana dle § 82 s. ř. s. Nejednalo se totiž o zásah, který by byl ve vztahu k žalobci nezákonný a který by přímo zasahoval do jeho práv. Logicky pak z totožných důvodů nemůže obstát ani ta část napadeného rozsudku krajského soudu, kterou daný soud stěžovateli do budoucna přikázal zasílat stejnopisy platebních výměrů dle citované žádosti.

Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené shledal kasační stížnost důvodnou, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§110 odst. 1. s. ř. s.). V něm tento soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 21. října 2015

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu