

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **GLOBAL HOLDING, a. s.,** se sídlem K. Čapka 211/1 Děčín, zast. JUDr. Danielem Srncem, advokátem, se sídlem Na Poříčí 1071/17, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad v Děčíně,** se sídlem Řetězová 1369/2a, Děčín, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 8. 2012, č. j. 15 A 41/2012 - 30,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení rozsudku krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu – Finančního úřadu v Děčíně.

Stěžovatel se návrhem podaným dne 8. 3. 2012 domáhal u žalovaného vydání rozhodnutí o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011. Rovněž podal Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem podnět k nápravě nečinnosti žalovaného podle § 38 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že žalovaný není v daňovém řízení nečinný, neboť zahájil daňovou kontrolu, proti jejímuž konání lze postupovat cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy, že napadené rozhodnutí trpí nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel namítá, že úkony prováděné žalovaným nejsou zákonné, a proto je třeba na žalovaného nahlížet jako na nečinného. Žalovaný v dané věci nezákonně prováděl postup k odstranění pochybností, z něhož, rovněž nezákonně, přešel k daňové kontrole. Touto jeho žalobní námitkou se krajský soud prakticky nezabýval a odkázal jej na žalobu proti nezákonnému zásahu. V daném případě je situace stejná jako v případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 16. 11. 2010, č. j. 9 Aps 5/2010 - 81 (všechny citované rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), v němž soud vyslovil, že vytýkací řízení jako celek nemůže představovat nezákonný zásah, což nevylučuje možnost žalovat faktický úkon učiněný v jeho průběhu pracovníkem správce daně; v tamním případě se jednalo o nezákonnou výzvu správce daně. Nejvyšší správní soud pak uzavřel, že vedení vytýkacího řízení bez právního důvodu mělo být předmětem žaloby na ochranu proti nečinnosti podle § 79 s. ř. s. Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že tento názor není v judikatuře Nejvyššího správního soudu jednoznačný, neboť v rozsudku ze dne 20. 8. 2009, č. j. 7 Ans 2/2009 - 38, naopak vyslovil, že výzva k odstranění nedostatků nemůže být přezkoumávána v řízení podle § 79 s. ř. s., ale ochrany se lze domáhat pouze v řízení na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 s. ř. s. Přesto, že stěžovatel na tento rozsudek upozornil v žalobě, krajský soud se jím nezabýval. V daném řízení pak měl prověřit zákonnost výzvy ze dne 10. 11. 2011, č. j. 181717/11/17891350681, což neučinil. Krajský soud svůj závěr o nezbytnosti použití institutu zásahové žaloby vztáhl jen na situaci probíhající daňové kontroly. Na takový případ nelze aplikovat judikaturu Nejvyššího správního soudu k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád z r. 1992“), neboť ten neumožňoval, na rozdíl od daňového řádu č. 280/2009 Sb. (dále jen „daňový řád z roku 2009“), přejít od vytýkacího řízení do daňové kontroly. Podle názoru krajského soudu by měl stěžovatel podat tzv. zásahovou žalobu, v níž ovšem soud nemůže uložit vydání rozhodnutí ve věci samé a nemůže ani nařídit obnovení předchozího stavu ve smyslu § 87 odst. 2 s. ř. s. Stěžovateli by tak nezbylo, než po úspěchu zásahové žaloby podat žalobu nečinnostní, což je zdlouhavé a nepraktické, a tím i narušující právo na spravedlivý proces. Vhodnějším řešením by proto bylo poskytnutí ochrany prostřednictvím žaloby nečinnostní, přičemž v jejím rámci by soud vyhodnotil zákonnost zahájení postupu k odstranění pochybností i daňové kontroly jako otázku předběžnou.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, v němž tento soud zaujal právní názor, že k soudní ochraně proti nepřiměřeně dlouho trvajícímu postupu k odstranění pochybností neslouží žaloba proti nečinnosti, ale žaloba proti nezákonnému zásahu, pokynu a donucení. Zde soud vycházel z nové právní úpravy, která, ač nezměnila podstatu a cíle daného institutu, změnila možnosti jeho vyústění. Stěžovatel ovšem není ve stejné

situaci, neboť v jeho případě byl postup k odstranění pochybností zahájen nezákonně a tím je nezákonný i jakýkoliv další postup žalovaného. Protože nezákonné kroky žalovaného nemohou způsobit vznik zákonného stavu, je žalovaný nečinný ve vyměřovacím řízení, které bylo zahájeno podle § 91 daňového řádu z r. 2009 a které musí být ukončeno rozhodnutím. Povinností krajského soudu bylo toto tvrzení prověřit, a pokud by se žalobní tvrzení ukázalo správným, měl žalovanému uložit ukončení vyměřovacího řízení.

Ze všech těchto důvodů považuje stěžovatel rozsudek krajského soudu za nezákonný a navrhuje jeho zrušení a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný nevyužil možnosti podat vyjádření ke kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. Kasační stížnost je dle § 102 s. ř. s. zásadně přípustná, s výjimkou případů taxativně vypočtených v § 104 s. ř. s., pokud splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.), je podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 s. ř. s.). Vzhledem ke splnění všech formálních náležitostí a podmínek řízení shledává soud kasační stížnost přípustnou. Stěžovatel výslovně namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., fakticky však napadá i nedostatečné vypořádání s žalobními námitkami, tj. uplatňuje i kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.,

Tuto námitku je třeba zkoumat přednostně, neboť pouze u rozsudku přezkoumatelného lze zpravidla vážit jeho zákonnost. Přitom nedostatek vypořádání žalobních bodů má za následek nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, jak již vyslovil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod. č. 689/2005 Sb. NSS.

Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v opomenutí řádného vypořádání s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Ans 2/2009, na nějž bylo upozorněno v žalobě.

Z žaloby, podané krajskému soudu dne 13. 4. 2012, ovšem neplyne, že by stěžovatel tímto rozhodnutím výslovně argumentoval, pouze u posledního odstavce části III. žaloby, ve větě: „*(ú)kony žalovaného je třeba posuzovat materiálně (...)*“, učinil poznámku „[3] “, přičemž pod čarou tato poznámka odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. srpna 2009, č. j. 7 Ans 2/2009 – 38.

Náležitosti žaloby na nečinnost jsou stanoveny v § 80 odst. 3 s. ř. s.; žaloba musí obsahovat: a) označení věci, v níž se žalobce ochrany proti nečinnosti domáhá, b) vylíčení rozhodujících skutečností, c) označení důkazů, jichž se žalobce dovolává a d) návrh výroku rozsudku. Náležitosti žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu tedy nespočívají v uvedení žalobních bodů předpokládaných v ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (k náležitostem žalobního bodu srovnej rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS), a s jejichž nevypořádáním spojuje judikatura nepřezkoumatelnost rozsudku. Žaloba musí spočívat v uvedení skutečností nasvědčujících tomu, že žalovaný je nečinný a že byly splněny podmínky pro projednání žaloby soudem. I takováto žaloba však logicky musí

obsahovat určitou právní argumentaci, což je namístě zejména v případě, že přichází v úvahu i možnost podání žaloby jiného typu. Soud pak je povinen se s uplatněnou žalobní argumentací, pokud se ta zcela nemíjí s předmětem řízení, vypořádat; jen takový rozsudek je řádně odůvodněn ve smyslu § 54 odst. 2 s. ř. s., a § 157 odst. 2 občanského soudního řádu (za použití § 64 s. ř. s). V daném případě však lze odkaz v žalobě na označený rozsudek Nejvyššího správního soudu považovat pouze za podpůrné zdůraznění vlastní argumentace; žalobce totiž necitoval z tohoto rozsudku právní názor, který by označil za podstatný pro posouzení své žaloby a takový jeho význam nelze z uvedené souvislosti ani dovodit. Krajský soud proto nepochybil, pokud se v napadeném rozsudku výslovně nevyrovnal s odkazem na tento rozsudek, a proto jeho rozhodnutí nelze ze stěžovatelem označeného důvodu považovat za nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud neshledal ani jiný důvod nepřezkoumatelnosti, k němuž by musel přihlížet nad rámec kasačních bodů (§ 109 odst. 4. s. ř. s.). Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy naplněn nebyl.

Stěžovatel svůj názor na způsob obrany daňového subjektu před postupem správce daně uvozuje poukazem na rozpornou judikaturu Nejvyššího správního soudu. To je podstatné tvrzení, neboť v případě, že by řešení dané věci záviselo na rozporné judikatuře Nejvyššího správního soudu, musela by být tato věc předložena ke sjednocení rozšířenému senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel shledává rozpor mezi právními názory uvedenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 7 Ans 2/2009 - 38 a v rozsudku ze dne 16. 11. 2010, č. j. 9 Aps 5/2010 - 81. Oba tyto rozsudky řešily otázku vytýkacího řízení podle § 43 daňového řádu z roku 1992. V rozsudku sp. zn. 9 Aps 5/2010 soud vyslovil, že daňová kontrola a vytýkací řízení jsou kontrolními postupy s řadou společných rysů, ovšem nikoliv postupy shodnými. Daňová kontrola totiž končí zprávou, která není rozhodnutím, kdežto v případě vytýkacího řízení je správce daně po jeho ukončení vždy povinen vydat platební výměr. Daňový subjekt tak má možnost domáhat se ochrany cestou žaloby proti rozhodnutí (platebnímu výměru) podle § 65 s. ř. s. Skutečnost, že vytýkací řízení nemůže představovat nezákonný zásah ve svém celku, pak neznamená, že by se v jeho průběhu nemohl vyskytnout takový úkon správce daně, proti kterému by, s ohledem na jeho charakter, bylo možno postupovat žalobou podle § 82 s. ř. s. Současně však zde Nejvyšší správní soud vyslovil, že v případě vedení vytýkacího řízení bez právního podkladu, a tedy oddalování vydání rozhodnutí, by se daňový subjekt mohl domáhat ochrany žalobou nečinnostní podle § 79 s. ř. s. V rozhodnutí sp. zn. 7 Ans 2/2009 Nejvyšší správní soud vyslovil, že vedením vytýkacího řízení se žalovaný nemohl dopustit nečinnosti, neboť naopak je mu žalobou vytýkána aktivita, ale že ochrany bylo lze docílit cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 s. ř. s. Proti nezákonné výzvě by bylo možno brojit v rámci žaloby proti vydanému rozhodnutí, nikoliv žalobou nečinnostní, ovšem neúčelné úkony žalovaného, jejichž smyslem je prodloužení řízení, nejsou činností a jejich účelnost lze zkoumat v rámci nečinnostní žaloby.

Mezi těmito rozhodnutími je do určité míry skutečně rozpor, a to zejména při hodnocení výzvy zahajující vytýkací řízení, nicméně obě rozhodnutí připouštějí možnost nečinnostní žaloby a v jejím rámci zkoumání, zda úkony činěné správcem daně nejsou úkony, kterými je pouze protahováno řízení a oddalováno vydání rozhodnutí, byť v rozhodnutí sp. zn. 7 Ans 2/2009 se tento závěr vztahuje k jiným úkonům, než k výzvě.

Otázkou však je, zda právní názory vyslovené v těchto rozhodnutích, mají význam pro případ nyní posuzovaný. Oba rozsudky se totiž vztahovaly k vytýkacímu řízení podle § 41 daňového řádu z r. 1992. Vůči stěžovateli ovšem byl výzvou ze dne 10. 11. 2011 zahájen postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu z roku 2009. Instituty vytýkacího řízení a postupu k odstranění pochybností mají sice obdobný účel, ovšem výsledkem postupu k odstranění pochybností není jen vydání rozhodnutí. Správce daně výsledek postupu sdělí daňovému subjektu podle § 90 odst. 2 daňového řádu z r. 2009, a pokud ten podá návrh na pokračování v řízení a dokazování, správce daně buď zahájí daňovou kontrolu, nebo vydá rozhodnutí o stanovení daně (odst. 3 téhož ustanovení).

Nejvyšší správní soud tak vážil, zda je za této situace nezbytné předložit neshodnou judikaturu rozšířenému senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s. Jak ovšem tento senát vyslovil v usnesení ze dne 12. 6. 2009, č. j. 2 Afs 52/2006 - 86: *„(r)ozšířený senát však neřeší abstraktní právní otázky bez ukotvení ke skutkovým zjištěním posuzovaných případů“*. Samotná změna právní úpravy zpravidla nevylučuje použitelnost judikatury k předchozí právní úpravě, zejména pokud je obdobná, nebo zachovává shodný smysl a účel; v takovém případě je i namístě odstranit rozpor v judikatuře. V daném případě je třeba použitelnost označené judikatury vážit ve vztahu k možnosti podání žaloby na nečinnost. Z tohoto hlediska však nová právní úprava doznala podstatných změn. Postup k odstranění pochybností podle daňového řádu z r. 2009 totiž nekončí pouze rozhodnutím, ale namísto toho může být zahájena daňová kontrola. Žalobou proti nečinnosti podle § 79 odst. 1 s. ř. s. se však lze domáhat jen vydání rozhodnutí (nebo osvědčení). Tuto žalobu tak nelze užít tam, kde žalovaný tuto jednoznačnou povinnost nemá. V daném případě záleží na posouzení skutkových okolností, zda správce daně rozhodnutí vydá, či zda provede daňovou kontrolu. Tento závěr plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52. Tam soud vyslovil: *„(z)ákon 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 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 vytýkacímu řízení žalobou proti nečinnosti.“* Oproti tomu Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku akceptoval použitelnost judikatury k daňové kontrole – usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS. Stěžovateli nelze přisvědčit v názoru, že tento rozsudek není v jeho případě použitelný pro odlišné skutkové okolnosti. Bez ohledu na ně se totiž jedná o rozsudek, který se v obecné poloze vztahuje na případy postupu k odstranění pochybností a shodné je i to, že hodnotí stav v době, kdy je již prováděna daňová kontrola.

V daném případě byl vůči stěžovateli zahájen postup k odstranění pochybností výzvou Finančního úřadu v Děčíně ze dne 10. 11. 2011, přičemž důvodem byl nárůst zdaňovacích plnění v rozhodném období 3. čtvrtletí roku 2001 a vykázaný nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty ve výši 2 465 859 Kč. Předložené doklady správce daně zřejmě neuznal dostatečnými k odstranění pochybností a dne 9. 1. 2012 zahájil daňovou

kontrolu. Stěžovatel neuspěl ani se stížností proti postupu správce daně ani s podnětem k odstranění nečinnosti. Žaloba byla podána dne 13. 4. 2012; tedy v průběhu daňové kontroly. Žalobou se přitom stěžovatel domáhal ukončení nečinnosti, a to vydáním rozhodnutí, přičemž veškeré úkony a postupy správce daně označil za nezákonné.

Stěžovatel tedy podal žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu. Podle § 79 odst. 1 s. ř. s. *„(t)en, kdo bezvýsledně vyčerpal prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může se žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení.*“

Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 odst. 1 s. ř. s. se může bránit *„(k)aždý, 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 (...)*“.

Nejvyšší správní soud při střetu možnosti žaloby na ochranu proti nečinnosti a žaloby na ochranu před nezákonným zásahem sdílí názor vyslovený tímto soudem v rozsudku sp. zn. 1 Ans 10/2012. Vyměřovací řízení je sice třeba ukončit rozhodnutím, ovšem některé postupy, které jsou jeho součástí, mají charakter samostatného zásahu do práv daňového subjektu. Pokud jde o postup k odstranění pochybností, není jeho výsledkem vždy rozhodnutí, stejně tak u daňové kontroly je jejím výsledkem zpráva o kontrole. V obou případech se jedná o ucelené postupy, jimiž má být ověřena či zjištěna správná výše daňové povinnosti. Přitom postup k odstranění pochybností je namístě tam, kde k odstranění pochybností postačí výzva a posouzení dokladů k výzvě předložených či podání vysvětlení. Daňová kontrola pak je postupem složitějším, zpravidla také podstatně zasahujícím do práv a povinností daňového subjektu. Konkrétně ve vztahu k daňové kontrole zmíněné usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, vycházelo z předchozí judikatury Ústavního soudu a pojetí, že daňová kontrola je *„jiný zásah veřejné moci do ústavně garantovaných práv a svobod*“. Na tomto pojetí se nic nemění ani za stávajícího daňového řádu. Výstupem daňové kontroly je zpráva o daňové kontrole (§ 88 odst. 1 daňového řádu z r. 2009), přičemž pouze v případě, že na jejím základě dojde ke stanovení daně odlišně od daně tvrzené daňovým subjektem, považuje se zpráva o daňové kontrole za odůvodnění rozhodnutí (§ 147 odst. 1, 2, 4 daňového řádu z r. 2009). Prostředkem ochrany proti ní je i nadále žaloba proti nezákonnému zásahu, jak již tento soud vyslovil pod sp. zn. 2 Afs 144/2004, na který, včetně rozsudku tohoto soudu sp. zn. 2 Afs 17/2003, poukázal krajský soud. K témuž závěru dospívá i Komentář, Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou, Matyášová, Grossová, Leges, 2011, s. 272, vymezující zde cíle daňové kontroly a její zákonný rámec, přičemž vybočení z tohoto rámce označuje za možné naplnění znaků nezákonného zásahu.

Nezákonnost zásahu lze posuzovat jen v rámci žaloby podle § 82 s. ř. s.; jen zde je soud oprávněn určit, že zásah je nebo byl nezákonný, a pokud trvá, může jej soud i zakázat (§ 87 odst. 2 s. ř. s.). V rámci žaloby na ochranu před nečinností soud zkoumá, zda správní orgán není nečinný, či zda činnost neefektivními úkony pouze nepředstírá; deklarace nezákonnosti úkonu, který má charakter zásahu, tomuto žalobnímu typu nepřísluší. Stěžovatel v podstatě požaduje, aby soud v rámci jednoho žalobního typu provedl i žalobní

typ jiný, a to jako posouzení předběžné otázky. Nelze mu ani přisvědčit v názoru, že i při úspěšné zásahové žalobě by mu nezbylo, než na ochranu před nečinností žalovat následně; tento názor je pouhou spekulací.

Pokud tedy krajský soud rozhodující o žalobě proti nečinnosti žalovaného dospěl k závěru, že není důvodná, neboť v jejím rámci nelze posuzovat, zda probíhající daňová kontrola je nezákonným zásahem, je třeba mu přisvědčit. Nejvyšší správní soud tak neuznal důvodnost ani kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. prosince 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu