



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Event Assistance, s.r.o.**, se sídlem Praha 6, Na Zástřelce 118/13, zastoupeného Mgr. Radkem Suchým, advokátem se sídlem Praha 1, Všešrdova 560/2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hl. m. Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 619/28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 11. 2013, č. j. 8 A 21/2013 - 40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh dosavadního řízení

[1.] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“). Tímto rozsudkem městský soud zamítl žalobu, kterou se stěžovatel domáhal ochrany proti nečinnosti žalovaného, kterou spatřoval v tom, že mu dosud nebyla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012 a nedošlo k vrácení přeplatku na této dani, přestože daňové přiznání bylo podáno již dne 25. 9. 2012 u Finančního úřadu pro Prahu 6. Dne 9. 11. 2012 přitom stěžovatel podal podnět na ochranu proti nečinnosti podle § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ani přesto však k vyměření daně nedošlo. Stěžovatel tedy vyčerpal všechny prostředky, které mu skýtá daňový řád na ochranu proti nečinnosti, proto se žalobou domáhal, aby městský soud žalovanému uložil povinnost vyměřit stěžovateli daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012.

[2.] K podnětu stěžovatele na ochranu proti nečinnosti žalovaný ve sdělení ze dne 13. 12. 2012, č. j. 18197/12-1500-100146, uvedl, že v předmětné věci byla dne 23. 10. 2012

v obvyklé lhůtě zahájena daňová kontrola. Správce daně nebyl shledán nečinným, ani pokud jde o nevrácení předmětného nadměrného odpočtu, protože lhůta pro jeho vrácení nezačala běžet. Podnět stěžovatele byl proto odložen jako nedůvodný.

[3.] V řízení před městským soudem žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, neboť ve věci není nečinný. Po podání daňového přiznání učinil v obvyklé lhůtě zákonný úkon a podle § 140 odst. 1 daňového řádu proto není povinen vyměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012. Předmětná daňová kontrola byla zahájena ve lhůtě 30 dnů od podání daňového přiznání, přičemž tuto lhůtu lze s ohledem na lhůtu stanovenou § 89 odst. 4 daňového řádu pro podání výzvy k odstranění pochybností, analogicky hodnotit jako lhůtu obvyklou. Ani v případě, že by tato lhůta nebyla žalovaným dodržena, nestanoví zákon jako následek vyměření daně podle § 140 odst. 1 daňového řádu, tj. vyměření daně ve výši uvedené v daňovém přiznání.

[4.] Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[5.] Stěžovatel s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, který citoval také městský soud, namítl, že městský soud ve svých úvahách opomenul v žalobě několikrát zdůrazněnou skutečnost, že správce daně stěžovatele nikdy řádně k odstranění pochybností nevyzval. K tomu stěžovatel uvedl, že pokud má na základě podaného daňového přiznání správce daně pochybnosti, postupuje podle § 89 daňového řádu. K zahájení daňové kontroly před samotným vyměřením daně pak může dojít jen za určitých okolností uvedených v § 90 odst. 3 daňového řádu. Ze systematického zařazení uvedeného ustanovení a z výkladu právní teorie lze *a contrario* dovozovat, že v jiných případech spadajících pod § 90 odst. 3 daňového řádu daňovou kontrolu zahájit nelze. Ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu se však týká řízení vytykácího.

[6.] Z uvedeného dle stěžovatele plyne, že k zahájení daňové kontroly byl správce daně procesně oprávněn jen ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce července 2012, kde již byla daň z přidané hodnoty vyměřena, a tudíž bylo možné postupovat podle ust. § 87 daňového řádu, neboť jde o zahájení daňové kontroly ve vyměřovacím řízení. Byla-li však zahájena daňová kontrola pro zdaňovací období srpen 2012, učinil tak správce daně ve zjevném rozporu s § 85 odst. 1 daňového řádu. Za měsíc srpen 2012 totiž nedošlo k vyměření daně a správce daně měl proto postupovat v souladu s § 89 daňového řádu a stěžovatele vyzvat k odstranění pochybností, resp. poté zahájit daňovou kontrolu za podmínek § 90 odst. 3 daňového řádu. Správce daně (Územní pracoviště pro Prahu 6) však stěžovatele k odstranění pochybností nevyzval.

[7.] Jestliže tedy stěžovatel nebyl ve 30 denní lhůtě podle § 89 odst. 4 daňového řádu správcem daně vyzván k odstranění pochybností, je dle stěžovatele správce daně povinen vyměřit daň, a pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, měl jej správce daně vrátit stěžovateli bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, tj. ve standardním případě do 30 dnů od lhůty pro předložení daňového přiznání nebo ode dne skutečného předložení daňového přiznání, pokud bylo předloženo opožděně. K vyměření daně však ve lhůtě ke dni 25. 10. 2012 nedošlo (daňové přiznání bylo podáno dne 25. 9. 2012), k vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ze strany správce daně nedošlo rovněž.

[8.] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti, se závěry rozsudku městského soudu se ztotožnil a odkázal na své vyjádření k žalobě, jehož základní argumenty zopakoval s tím,

pokračování

že před zahájením daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období měl pochybnosti o údajích uvedených v daňovém přiznání stěžovatele takového rozsahu, že bylo nutné zahájit daňovou kontrolu, a nikoli jen postup k odstranění pochybností. Konkrétně pochybnosti žalovaného spočívaly v tom, že existovalo podezření ze zapojení stěžovatele a jeho dodavatele do karuselového obchodu s mobilními telefony a s tím související pochybnosti o uskutečnění vývozu takto obchodovaného zboží stěžovatelem do Ruska. V současnosti ještě není kontrola ukončena.

[9.] Stěžovatel se kasační stížností podanou ve stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhal přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[10.] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3, 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatňoval stěžovatel ve svém podání. Dospěl k závěru, že jeho kasační stížnost není důvodná.

[11.] Z obsahu správního spisu plyne, že stěžovatel podal přiznání k dani z přidané hodnoty za srpen 2012 u Finančního úřadu pro Prahu 6 dne 27. 9. 2012 (u Finančního úřadu pro Prahu 1 bylo podáno dne 25. 9. 2012), přičemž v něm vypočetl nadměrný odpočet ve výši 6 624 368 Kč. Výzvou ze dne 17. 10. 2012 byl správcem daně vyzván, aby se dostavil ke správci daně k zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec a srpen 2012. Finanční úřad pro Prahu 6 poté dne 23. 10. 2012 zahájil se stěžovatelem daňovou kontrolu, jejímž předmětem jsou přijatá a uskutečněná plnění, která u stěžovatele proběhla ve zdaňovacím období červenec a srpen 2012 a kontrola výše daně z těchto plnění přiznaná. Dne 14. 11. 2012 podal stěžovatel u správce daně podnět na ochranu proti nečinnosti, který zdůvodnil shodně se žalobou a kasační stížností. Žalovaný neshledal podnět důvodný s totožnými argumenty, které uplatnil v řízení před krajským soudem, o čemž vyrozuměl stěžovatele přípisem ze dne 13. 12. 2012.

[12.] Žaloba proti nečinnosti připadá v úvahu pouze tehdy, je-li zákonem předpokládaným ukončením probíhajícího správního řízení vydání rozhodnutí či osvědčení. Tomu pak také odpovídá výrok rozsudku soudu, kterým soud může uložit správnímu orgánu vydat rozhodnutí či osvědčení (§ 79 odst. 1 s. ř. s.).

[13.] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), vrácení nadměrného odpočtu podmiňuje tím, že se odpočet musí nejprve stát vratitelným přeplatkem podle daňového řádu. Vratitelným přeplatkem se nadměrný odpočet stane až v okamžiku vyměření.

[14.] V posuzované věci se stěžovatel domáhá právě vydání rozhodnutí žalovaným, kterým by mu byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012, přičemž vyčerpáním postupu podle § 38 daňového řádu splnil stěžovatel nutnou podmínku pro přípustnost podání žaloby na ochranu proti nečinnosti ve správním soudnictví podle § 79 odst. 1 s. ř. s.

[15.] Stěžovatel se však mýlí, pokud dovozuje, že postup žalovaného je v rozporu s § 89 odst. 1 daňového řádu.

[16.] Podle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového

tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.

[17.] Podle § 90 odst. 3 věta první daňového řádu pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.

[18.] Podle § 85 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.

[19.] Daňová kontrola je pouze jedním z několika nástrojů, které má správce daně k dispozici pro naplnění cíle správy daní. Jde přitom o určitý procesní postup (nikoli tedy řízení), kterým správce daně prověřuje tvrzení daňového subjektu a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jeho daňové povinnosti. Daňovou kontrolu pak lze provádět jen v daňovém řízení, obvykle v řízení vyměřovacím.

[20.] Vyměřovací řízení je součástí řízení nalézacího, které zahrnuje i řízení doměřovací (řízení směřující ke správnému stanovení daně) a je zahájeno podáním řádného daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147).

[21.] Podle § 140 odst. 1 daňového řádu neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznámit platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu.

[22.] Z citovaného ustanovení tedy plyne, že daňový řád nepředpokládá možnost stanovení daně bez vydání rozhodnutí. Zahájení postupu k odstranění pochybností (dříve vytýkácí řízení) vylučuje uplatnění konkludentního vyměření a obdobně tomu je i tehdy, zahájí-li správce daně daňovou kontrolu.

[23.] K odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu přistoupí správce daně zpravidla tehdy, pokud se domnívá, že není potřeba provádět daňovou kontrolu, neboť pro odstranění vzniklých pochybností postačí jen poskytnutí dílčích důkazních prostředků. Nepostačuje-li tento postup k odstranění vzniklých pochybností, je třeba provést daňovou kontrolu, která může být realizována i před vyměření daně.

[24.] Žalovaný a městský soud proto správně dovodili, že *není správný závěr stěžovatele, že jediný možný způsob* prověřování údajů uvedených v daňovém tvrzení *před vyměření daně je postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu*, ani závěr, že *daňovou kontrolu nevyměřené daňové povinnosti lze provádět jen podle § 90 odst. 3 daňového řádu*, tedy jen za situace, kdy je daňová kontrola zahajována v rámci postupu k odstranění pochybností.

[25.] Žalovaný pak již ve vyjádření k žalobě v řízení před krajským soudem uvedl, že k zahájení daňové kontroly přistoupil z důvodu pochybností, které mu vznikly na základě skutečností vzniklých v rámci jeho vyhledávací činnosti, přičemž s ohledem na předpokládanou časovou a obsahovou náročnost dokazování nezahájil postup k odstranění pochybností, který slouží jen k odstraňování dílčích pochybností. Tyto pochybnosti pak konkretizoval ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, jak uvedeno výše.

pokračování

[26.] V projednávané věci přitom byla daňová kontrola zahájena dne 23. 10. 2012 (protokol č. j.: 472731/12/006934109958), tj. ve lhůtě 30 dnů ode dne podání předmětného daňového příznání, proto nelze mít ani za to, že by jejím zahájením docházelo k obcházení 89 odst. 4 daňového řádu.

[27.] Lze proto konstatovat, že zahájil-li správce daně řádně daňovou kontrolu, nebylo dosud vyměřovací řízení skončeno, nedošlo dosud ani k vyměření (stanovení) daně podle § 140 odst. 1 daňového řádu.

[28.] Podle § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Tento postup se neuplatní, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou daňové povinnosti na základě dodatečného vyměření, a postupuje se podle daňového řádu.

[29.] Vyměřit nadměrný odpočet na základě podaného daňového příznání lze tedy i postupem podle § 140 odst. 1 daňového řádu, přičemž podle § 140 odst. 2 daňového řádu se za den doručení platebního výměru (den vyměření nadměrného odpočtu) daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového příznání nebo vyúčtování, a bylo-li daňové příznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. *Je-li však nadměrný odpočet vyměřen na základě daňové kontroly provedené podle ust. § 85 daňového řádu, považuje se za den vyměření nadměrného odpočtu vydání příslušného platebního výměru (§ 147 daňového řádu), neboť postup podle § 140 odst. 1 daňového řádu již nelze zpětně aplikovat.*

[30.] Dokud není nadměrný odpočet vyměřen, není jeho výše deklarovaná daňovým subjektem v daňovém příznání autoritativně stvrzena. V případě vykázaného nadměrného odpočtu má daňový subjekt vůči státnímu rozpočtu pohledávku, a aby mohly být finanční prostředky uplatněné za určité zdaňovací období plátcí vyplaceny, je nutno výši těchto finančních prostředků vázat na autoritativní stvrzení ve formě vyměření (stanovení) nadměrného odpočtu. Jakmile je pak na daňovém účtu daňového subjektu evidován vyměřený nadměrný odpočet, tj. finanční prostředky představující pohledávku vůči státnímu rozpočtu, je správce daně oprávněn s finančními prostředky disponovat, a to buď postupem podle § 152 daňového řádu, nebo dle § 154 daňového řádu, nestanoví-li zákon pro určité situace jinak. Nejsou-li splněny podmínky ani pro postup dle § 152, ani pro postup dle § 154 daňového řádu, vrátí správce daně finanční prostředky daňovému subjektu bez žádosti do 30 dnů od okamžiku vyměření postupem podle § 105 zákona o dani z přidané hodnoty (srov. i na tuto věc aplikovatelný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5 009, č. j. 9 Afs 94/2008 - 52).

[31.] Závěrem je třeba zdůraznit, že zdejší soud se danou věcí mohl zabývat pouze v rozsahu uplatněné žalobní námitky, v níž stěžovatel předmětnou nečinnost žalovaného odvozuje výhradně ze skutečnosti, že žalovaný nebyl v jiném případě, než který je uveden v § 90 odst. 3 daňového řádu, oprávněn zahájit daňovou kontrolu, jestliže jí nepředcházela postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. V jiných okolnostech nečinnost žalovaného nespatoval.

[32.] Z výše uvedených důvodů zdejší soud kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou zamítl, neboť daňová kontrola stále probíhá, k vyměření nadměrného odpočtu dosud nedošlo a žalovaný tedy není nečinný.

[33.] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl dle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[34.] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ust. § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. 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. Stěžovatel úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 29. května 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu