



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Zdeňka Kühna a Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **CED Office, s. r. o.**, se sídlem K Horkám 1385/36, Praha 10 – Hostivař, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, ve věci ochrany před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 5. 2. 2014, čj. 3 A 124/2013-34,

t a k t o :

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 5. 2. 2014, čj. 3 A 124/2013-34, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d ň ě n í :

I. Předmět řízení a vymezení sporu

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označené usnesení Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) ze dne 5. 2. 2014, kterým byla odmítnuta jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. Stěžovatel nezákonný zásah spatřoval především v nezákonně zahájených postupech k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2012, srpen 2012 a září 2012 a dále v účelovém prodlužování postupu, který přechází v nečinnost.

[2] Městský soud se nejprve zabýval otázkou, zda stěžovatel před podáním žaloby vyčerpал ve smyslu ustanovení § 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) jiné prostředky ochrany nebo nápravy. V této souvislosti městský soud konstatoval, že správcem daně

zvolený postup k odstranění pochybností dle ustanovení § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), ve své podstatě nahradil vytykáací řízení upravené v ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků; dosavadní judikaturu vztahující se k vytykáacímu řízení lze tudíž aplikovat i na postup k odstranění pochybností v režimu daňového řádu. Městský soud proto dospěl k závěru, že v daném případě konání postupů k odstranění pochybností nepředstavuje nezákonný zásah, proti kterému by bylo možné se bránit žalobou podle ustanovení § 82 s. ř. s., neboť žalobci svědčí jiný právní prostředek ochrany, a sice žaloba podle ustanovení § 65 s. ř. s. podaná proti konečnému rozhodnutí odvolacího správního orgánu ve věci vyměření daně.

[3] Ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, čj. 9 Aps 5/2010-81 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), nedošlo dle městského soudu v daném případě ze strany pracovníka správce daně ani k jinému faktickému úkonu, proti kterému by se ještě před samotným vyměření daně bylo možné bránit zásahovou žalobou. Důvodnou neshledal městský soud podanou žalobu ani z hlediska délky řízení, odkázal přitom stěžovatele na možnost domáhat se ochrany proti nečinnosti správního orgánu.

[4] Na základě shora uvedeného městský soud podanou žalobu z důvodu nevyčerpání jiných prostředků ochrany nebo nápravy ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s. jako nepřijatelnou odmítl.

[5] Stěžovatel podal proti usnesení městského soudu kasační stížnost, ve které namítal rozpor závěru městského soudu s aktuální judikaturou Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá, že dřívější judikatura vztahující se k ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků je v režimu daňového řádu pro postup k odstranění pochybností neaplikovatelná. Prostředkem obrany proti účelově prodlužovanému postupu k odstranění pochybností je tak žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu.

[6] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud usnesení městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný se k obsahu kasační stížnosti nevyjádřil.

II. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost je podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e), tj. nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán.

[9] Spornou otázkou v projednávané věci je přípustnost obrany proti tvrzenému nezákonně zahájenému a účelově prodlužovanému postupu k odstranění pochybností prostřednictvím zásahové žaloby.

[10] Nejvyšší správní soud na úvod konstatuje, že institut postupu k odstranění pochybností byl s účinností od 1. 1. 2011 zaveden daňovým řádem; navázal přitom na předchozí právní úpravu obdobného instrumentu, a to vytykáacího řízení (§ 43 zákona o správě daní a poplatků).

[11] Městský soud ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že postup k odstranění pochybností, stejně jako dosavadní vytykáací řízení, vždy končí vydáním meritorního rozhodnutí

pokračování

(platebního výměru); v takovém případě je v souladu s ustálenou judikaturou na místě domáhat se obrany žalobou podle ustanovení § 65 s. ř. s. proti konečnému rozhodnutí ve věci, resp. nečinností žalobou proti průtahům řízení. Stěžovatel naproti tomu namítal, že judikaturu vztahující se k vytýkácímu řízení na postup k odstranění pochybností použít nelze. Nejvyšší správní soud se proto zabýval otázkou, do jaké míry lze aplikovat judikaturní závěry vyslovené ve vztahu k předchozí právní úpravě zákona o správě daní a poplatků i na institut postupu k odstranění pochybností zavedený daňovým řádem.

[12] Městský soud ve svých závěrech vyšel z rozsudku ze dne 16. 11. 2010, čj. 9 Aps 5/2010-81, ve kterém Nejvyšší správní soud konstatoval, 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*“. Na základě tohoto předpokladu dospěl zdejší soud v citovaném rozsudku k závěru, že „*[p]rostředkem právní ochrany proti tvrzenému nezákonnému zahájení vytýkácího řízení (§ 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) je žaloba dle § 65 a násl. s. ř. s. podaná proti konečnému rozhodnutí správce daně ve věci vyměření daně, nikoli žaloba na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 s. ř. s. Prostředkem právní ochrany proti účelově prodlužovanému vytýkácímu řízení (§ 43 zákona o správě daní a poplatků) je žaloba nečinnosti podaná dle § 79 a násl. s. ř. s.*“

[13] Daňový řád upravuje jednotlivé procesní kroky vedoucí k ukončení postupu k odstranění pochybností v ustanovení § 90, které stanoví, že „*[o] průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností*“ [odst. 1]. „*Nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků*.“ [odst. 2] „*Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně*.“ [odst. 3] „*Neposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek*.“ [odst. 4].

[14] Ze shora citovaného ustanovení § 90 daňového řádu vyplývá, že oproti předchozí právní úpravě zákona o správě daní a poplatků může správce daně vedle vydání rozhodnutí o dani ukončit postup k odstranění pochybností i jiným způsobem, a to zahájením daňové kontroly. Nelze se tudíž ztotožnit se závěrem městského soudu, který své rozhodnutí postavil na totožnosti způsobu ukončení obou zmiňovaných procesních institutů, a tedy i shodném žalobním režimu.

[15] Nová právní úprava daňového řádu změnila možné způsoby ukončení postupu k odstranění pochybností; dřívější judikaturu vztahující se k ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků proto nelze pro účely závěru o případné soudní obraně použít. V tomto kontextu Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012-52, dospěl k závěru, že soudní obranou proti účelově prodlužovanému postupu k odstranění pochybností je žaloba podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, a poukázal na možnou aplikaci judikatury vztahující se k prostředkům ochrany proti nezákonně vedené daňové kontrole (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110). Rovněž tedy zahájení i provádění postupu k odstranění pochybností může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možné podat žalobu podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s.

[16] Odkaz městského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, čj. 8 Aps 5/2011-130, není v projednávané věci přílehlavý, neboť v daném skutkovém případě krajský soud, a posléze Nejvyšší správní soud, posuzoval přípustnost zásahové žaloby v situaci, kdy daňové řízení bylo zahájeno v režimu zákona o správě daní a poplatků, tedy coby vytýkácí řízení. Jak současně vyplývá z obsahu citovaného rozhodnutí, žalobce se v daném případě domáhal vydání rozsudku, kterým mělo být žalovanému zakázáno pokračovat v porušování práv žalobce vedením řízení, přičemž nezákonný zásah žalovaného spatřoval žalobce ve vedení vytýkácích řízení. Přestože se tedy následně změnila v průběhu řízení právní úprava a vytýkácí řízení bylo nahrazeno postupem k odstranění pochybností, soud vycházel z formulace žalobního petitu a ze skutečnosti, že nezákonný zásah spatřoval žalobce právě v zahájení a vedení vytýkácích řízení.

[17] Nejvyšší správní soud dospěl na základě shora uvedeného k závěru, že v projednávané věci nebyly dány důvody pro odmítnutí žaloby stěžovatele s odkazem na nutnost využití jiných žalobních typů, neboť v případě vedení postupu k odstranění pochybností není splněn základní předpoklad, podle něhož daňové řízení vždy vyústí ve vydání rozhodnutí. Městský soud pochybil ve své úvaze o způsobu ukončení postupu k odstranění pochybností a možné aplikaci dosavadní judikatury, Nejvyšší správní soud proto shledal kasační stížnost důvodnou.

[18] Závěrem zdejší soud připomíná, že v projednávané věci nebyly předmětem přezkumu ostatní podmínky řízení před soudem ani otázka důvodnosti podané žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, nýbrž výlučně posouzení správnosti konkrétního závěru městského soudu o nepřípustnosti podání zásahové žaloby. Nejvyšší správní soud tak svým rozhodnutím nijak nepředjímá další postup městského soudu v projednávané věci.

III. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud dospěl na základě všech uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost je důvodná, dle § 110 odst. 1 s. ř. s. proto usnesení městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto dalším řízení městský soud v souladu se závěry vyjádřenými v tomto rozhodnutí znovu posoudí žalobní tvrzení stěžovatele.

[20] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí dle § 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.

V Brně dne 13. listopadu 2014

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu