



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce: **HOPR TRADE CZ, s. r. o.**, se sídlem Libušina 667/72, Olomouc, zastoupen JUDr. Petrem Pečeným, advokátem, se sídlem Purkyňova 74/2, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem náměstí Lazecká 545/22, Olomouc, o ochraně před nezákonným zásahem správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 13. 2. 2014, č. j. 31 Af 183/2013 – 86,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **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 :**

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti shora označenému usnesení Krajského soudu v Brně, jímž byla odmítnuta jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu - Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též jen „FÚ JMK“). Žalobou se stěžovatel domáhal toho, aby krajský soud vyslovil, že zahájení a provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 je nezákonné a FÚ JMK se zakazuje pokračovat v provádění této kontroly. Nezákonnost kontroly stěžovatel spatřoval v opakovaném, šikanózním zahajování nových kontrolních postupů bez ohledu na to, že při předcházejících kontrolách nebyla objevena žádná pochybení.

Krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatel před podáním žaloby nevyčerpal opravné prostředky ve smyslu § 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), jak je vyložil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz). Krajský soud ze správního spisu zjistil, že stěžovatel dne 25. 7. 2013 podal stížnost na postup správce daně podle § 261 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), daňová kontrola byla

zahájena teprve dne 7. 8. 2013. Vyrozuměním o vyřízení stížnosti ze dne 19. 9. 2013 bylo stěžovateli sděleno, že jeho stížnost byla posouzena jako nedůvodná. Krajský soud konstatoval, že za prostředek ochrany proti daňové kontrole lze považovat stížnost na postup správce daně podanou teprve poté, co byla daňová kontrola zahájena. Před zahájením daňové kontroly totiž nelze zákonnost zahájení daňové kontroly posuzovat. Z tohoto důvodu je nutno stížnost ze dne 25. 7. 2013 hodnotit jako předčasnou. I v případě, že by soud podání této stížnosti jako prostředku ochrany proti daňové kontrole akceptoval, je z obsahu správního spisu zřejmé, že stěžovatel již dále nežádal prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Stížnost stěžovatele obsažená v protokolu o ústním jednání ze dne 4. 11. 2013 směřovala proti nahlížení do spisu, nelze ji tudíž za prostředek ochrany proti zahájení daňové kontroly považovat. Stejně tak nemohou být prostředkem ochrany proti nezákonnému zásahu stížnosti stěžovatele na nečinnost žalovaného ze dne 25. 7. 2013 a dne 3. 9. 2013. Krajský soud proto žalobu odmítl jako nepřipustnou dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 85 s. ř. s.

Podanou kasační stížností napadl stěžovatel usnesení Krajského soudu v Brně z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) a e) s. ř. s. Uvedl, že nezpochybňuje názor krajského soudu, podle kterého musí daňový subjekt před podáním zásahové žaloby vyčerpat prostředky ochrany, které mu nabízí daňový řád. V případě zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, byly takovými prostředkem ochrany proti nezákonnému zahájení daňové kontroly námitky podle § 16 odst. 4 písm. d). Daňový řád odpovídající ustanovení neobsahuje. Stížnost upravená v § 261 odst. 1 daňového řádu, na kterou krajský soud odkázal, je podle stěžovatele totožná s institutem stížnosti podle § 175 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). Nejvyšší správní soud přitom v rozsudku ze dne 17. 12. 2010, č. j. 4 Aps 2/2010 - 44, publ. pod č. 2339/2011 Sb. NSS, judikoval, že podání stížnosti podle § 175 správního řádu není podmínkou přípustnosti žaloby ve věci ochrany před nezákonným zásahem ve smyslu § 85 s. ř. s., jelikož taková stížnost nemá dostatečný ochranný a nápravný účel. Stěžovatel má za to, že cílem zákonodárce bylo začlenit do daňového řádu úpravu odpovídající § 175 správního řádu a jejich aplikace by tedy měla být totožná. Z toho dovodil, že není-li podání stížnosti podle správního řádu předpokladem přípustnosti zásahové žaloby, pak ani identický institut stížnosti podle daňového řádu takovouto podmínkou být nemůže. Vzhledem k tomu, že krajský soud své rozhodnutí opřel o závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), nelze opomenout ani vzniklou kolizi s předchozí rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu týkající se povahy stížnosti ve vztahu k podmínkám podání zásahové žaloby. Stěžovatel zde tudíž spatřuje prostor pro postup dle § 17 odst. 1 s. ř. s., tj. předložení sporné právní otázky k rozhodnutí rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

Stěžovatel dále tvrdil, že již v návaznosti na předvolání podal dne 25. 7. 2013 stížnost proti postupu správce daně, již však správce daně nevyhověl. Proti průběhu daňové kontroly pak bezúspěšně brojil i v rámci dalších jednání. Dále stěžovatel namítl, že mu krajský soud před vydáním usnesení nezaslal vyjádření žalovaného ze dne 3. 12. 2013 a neumožnil mu tak vyjádřit se ke zde uplatněným protiargumentům. Závěrem stěžovatel uvedl, že nebyl krajským soudem poučen o nutnosti doplnit tvrzení, případně označit důkazy k doložení splnění podmínek podání žaloby. Krajský soud tak postupoval v rozporu s § 36 s. ř. s. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl zrušení napadeného usnesení krajského soudu a navrácení věci k dalšímu řízení.

Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, který v řízení o žalobě vystupoval jako žalovaný, se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu o tom, že stěžovatel nevyčerpal prostředky ochrany proti tvrzenému nezákonnému zahájení daňové kontroly. K námitce totožnosti stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu a stížnosti dle § 175

pokračování

správního řádu FÚ JMK s odkazem na stěžovatelem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2010, č. j. 4 Aps 2/2010 – 44, publikovaný pod č. 2339/2011 Sb. NSS, uvedl, že stížnost dle § 175 správního řádu sice není podmínkou přípustnosti žaloby ve věci nezákonného zásahu, avšak není vyloučeno, aby jiný zákon efektivní prostředek ochrany upravil a umožnil uplatnění § 85 s. ř. s. Podle FÚ JMK je tímto „jiným zákonem“ právě daňový řád, který ve svém § 261 upravuje stížnost jako prostředek nápravy uplatnitelný také v rámci daňové kontroly a normuje speciální lhůtu pro vyřízení stížnosti v průběhu daňové kontroly. FÚ JMK současně upozornil na to, že stěžovatel nijak nepopírá, že stížnost dle § 261 daňového řádu podal před zahájením daňové kontroly. Z toho vyplývá, že stěžovatel nemohl v této stížnosti tvrdit skutečnosti umožňující FÚ JMK prošetřit tvrzenou nezákonnost daňové kontroly. K námitce, že stěžovateli nebyla dána možnost podat repliku k vyjádření žalovaného k žalobě, FÚ JMK podotkl, že samotné vyjádření nepřineslo nové skutečnosti, které by stěžovateli nebyly známy ze spisového materiálu.

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

Nejvyšší správní soud v první řadě předesílá, že v případech, kdy je kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, přicházejí pro stěžovatele z povahy věci v úvahu pouze kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Rozsah přezkumu rozhodnutí soudu je v tomto případě vymezen povahou a obsahem přezkoumávaného rozhodnutí. Jestliže krajský soud žalobu odmítl a věc samu neposuzoval, může Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti zkoumat pouze to, zda byly splněny zákonem stanovené důvody pro odmítnutí žaloby.

Otázkou, zda lze stížnost dle § 261 daňového řádu považovat za možný prostředek ochrany dle § 85 s. ř. s., se Nejvyšší správní soud již zabýval v rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, [www.nsssoud.cz](http://www.nsssoud.cz). Připomněl přitom, že za předchozí právní úpravy obsažené v zákoně o správě daní a poplatků byly za prostředek ochrany dle § 85 s. ř. s. proti zahájení a provádění daňové kontroly považovány námitky dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků (k tomu viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikované pod č. 735/2006 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku devátého senátu dále uvedl, že námitky dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků a stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu mají obdobný charakter v těch ohledech, které jsou rozhodné pro kvalifikování těchto institutů jako způsobilého prostředku ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., jenž musí být vyčerpán před podáním zásahové žaloby proti zahájení či provádění daňové kontroly. Jelikož námitky v zákoně o správě daní a poplatků představovaly prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., je tímto prostředkem ochrany i stížnost dle § 261 daňového řádu. To, že stížnost je prostředkem ochrany v situaci, kdy daňová kontrola neměla být vůbec zahájena způsobem, jakým k ní došlo, a nemůže nadále probíhat, reflektuje i odborná literatura (viz Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žišková, M. *Daňový řád Komentář. II díl*. Praha: Wolters Kluwer. 2011, s. 1503; dále též Kobík, J.; Kohoutková, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. vyd. Olomouc: ANAG. 2013. s. 1086) a důvodová zpráva k daňovému řádu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, uvedl také kritéria, na základě kterých usoudil, že stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu je účinným prostředkem nápravy. Jedná se především o povinnost příslušné úřední osoby se námitkou či stížností zabývat, nutnost zabývat se všemi skutečnostmi ve stížnosti uplatněnými a požadavek, aby byla přijata nezbytná opatření k nápravě.

Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, zabýval také posouzením, zda je třeba považovat prošetření vyřízení stížnosti nejbližší nadřízeným správcem daně ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu za další prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., který musí být vyčerpán před podáním zásahové žaloby. K této otázce Nejvyšší správní soud shrnul, že „(...) zásahovou žalobu, kterou se žalobce domáhá ochrany proti daňové kontrole, je možno věcně projednat až po bezvýsledném vyčerpání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Bezvýsledným vyčerpáním prostředku ochrany se rozumí nejen stav, kdy v rámci prošetření způsobu vyřízení stížnosti nebylo daňovému subjektu vyhověno, ale též situace, kdy nebylo prošetření způsobu vyřízení stížnosti vůbec provedeno ve stanovené lhůtě (zde lze obdobně vyjít z usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, zejména jeho části III.).“

Závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, jsou aplikovatelné i na nyní posuzovaný případ. Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že zásahovou žalobu, kterou se stěžovatel domáhal ochrany proti daňové kontrole, by bylo možno věcně projednat až po bezvýsledném vyčerpání stížnosti dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu a následné žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu.

Stěžovatel dále spatřoval rozpor v tom, že stížnost upravená v § 261 odst. 1 daňového řádu je totožná se stížností podle § 175 správního řádu, zatímco ale stížnost dle § 175 správního řádu není dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2010, č. j. 4 Aps 2/2010 – 44, publ. pod č. 2339/2011 Sb. NSS, předpokladem podání zásahové žaloby, má být stížnost podle § 261 daňového řádu za prostředek ochrany považována. Odlišnostmi právní úpravy stížnosti dle § 261 daňového řádu a stížnosti dle § 175 správního řádu se Nejvyšší správní soud detailně zabýval právě v citovaném rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, na který je možno v této souvislosti plně odkázat. Především lze upozornit na § 261 odst. 4 větu poslední daňového řádu, která posiluje ochrannou a nápravnou funkci stížnosti dle daňového řádu oproti stížnosti podle správního řádu. Podle tohoto ustanovení musí být stížnost proti nevhodnému postupu správce daně při daňové kontrole vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Dále je v daňovém řádu precizněji upraveno prošetření vyřízení stížnosti, než je tomu u prošetření vyřízení stížnosti v § 175 odst. 7 správního řádu. Konečně je nutné zdůraznit také to, že stížnost upravená daňovým řádem navazuje na institut námitek dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Stížnost dle § 261 daňového řádu je tedy efektivním prostředkem ochrany před nezákonným zásahem, což umožňuje uplatnění § 85 s. ř. s. S těmito závěry devátého senátu uvedenými v citovaném rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, se Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci ztotožnil a neshledal tedy důvod k předložení věci rozšířenému senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s.

Ze spisu správního orgánu Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatel podal stížnost proti zahájení a provádění daňové kontroly za zdaňovací období květen 2013 již v návaznosti na předvolání ve věci zahájení této daňové kontroly, tedy dříve, než byla daňová kontrola zahájena. Nejvyšší správní soud však tuto stížnost nepovažoval za předčasnou, neboť stěžovatel zde již formuloval konkrétní námitky proti postupu správce daně. Ostatně i správce daně ve vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 19. 9. 2013 konstatoval, že tuto stížnost podanou dle 261 odst. 1 daňového řádu prošetřil s ohledem na to, že byla daňová kontrola následně dne 7. 8. 2013 skutečně zahájena. Stížnost posoudil jako nedůvodnou. Stěžovatel byl ve vyrozumění o vyřízení stížnosti poučen o tom, že má-li za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že stěžovatel postup dle § 261 odst. 6 daňového řádu nevyužil, to ostatně stěžovatel ani netvrdil. Nejvyšší správní soud se proto

pokračování

ztotožnil se závěrem Krajského soudu v Brně, že v nyní projednávané věci nebyly splněny podmínky pro podání zásahové žaloby podle § 85 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud dále uvádí, že podání stěžovatele učiněné ústně do protokolu dne 4. 11. 2013, č. j. 3569956/13/3001-05406-708746, nazvané stížnost, směřovalo toliko proti rozsahu nahlížení do spisu (respektive neumožnění nahlížet do vyhledávací části spisu). Toto podání bylo zaevidované jako stížnost dle § 261 pod č. j. 3577969/13, nelze je však považovat za stížnost proti nezákonnému opakovanému, šikanóznímu zahajování nových kontrolních postupů, což je předmětem nyní projednávané žaloby. Podání se týkalo pouze nahlížení do vyhledávací části spisu, tedy věci odlišné od nyní žalovaného postupu žalovaného, v němž stěžovatel spatřuje nezákonný zásah. Nejvyšší správní soud konečně přisvědčil Krajskému soudu v Brně v tom, že prostředkem ochrany proti nezákonnému zásahu nemohou být ani stížnosti stěžovatele na nečinnost žalovaného ze dne 25. 7. 2013 a dne 3. 9. 2013.

Stěžovatel dále namítl, že řízení před krajským soudem bylo stíženo vadou spočívající v tom, že mu nebylo zasláno vyjádření žalovaného k žalobě. Z obsahu soudního spisu krajského soudu plyne, že mu vyjádření žalovaného k žalobě skutečně nebylo zasláno.

Doručování vyjádření účastníka řízení ostatním účastníkům se Nejvyšší správní soud věnoval v rozsudku ze dne 6. 12. 2007, č. j. 2 Afs 91/2007 – 90. Komunikaci soudu s účastníky po podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu upravuje zejména § 74 odst. 1 s. ř. s., toto ustanovení však neupravuje komunikaci soudu s účastníky vyčerpávajícím způsobem. Pokud soud rozhoduje o věci samé bez jednání, je nezbytné, aby účastníci řízení měli k dispozici všechny podklady, ze kterých bude soud při samotném rozhodování vycházet. Zaslání jednotlivých vyjádření účastníkům je přitom důležitým atributem spravedlivého procesu, který se pak odráží také v zásadě rovnosti zbraní v soudním řízení. V citovaném rozsudku jsou uvedeny jednotlivé okolnosti, ke kterým je nutno přihlížet při hodnocení intenzity vady řízení spočívající v tom, že soud nedoručil vyjádření účastníka řízení ostatním účastníkům. Rozhodující je, že účastníci musí být seznámeni s každým důkazem nebo stanoviskem, jejichž účelem je ovlivnit rozhodování soudu, a musí mít možnost se k nim vyjádřit. Je také nutné zhodnotit, zda soud z vyjádření účastníka ve svém rozhodnutí vyšel, do jaké míry opřel výrok a odůvodnění rozhodnutí o obsah vyjádření a zda bylo ve věci nařízeno jednání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 5/2012 - 31).

V projednávané věci však tyto závěry aplikovat nelze a námitka stěžovatele důvodná není. K odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. totiž krajský soud přistoupil pro její nepřipustnost, neboť stěžovatel před podáním žaloby nevyčerpal jiné prostředky ochrany podle § 85 s. ř. s. Skutečnost, že stěžovatel nepodal ve věci předmětné daňové kontroly stížnost podle § 261 odst. 6 daňového řádu, přitom mezi stranami sporná nebyla (respektive stěžovatel ani netvrdil, že by takovou stížnost podal). Spornou byla pouze právní otázka, zda tato stížnost je jiným prostředkem ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., tj. podmínkou přípustnosti žaloby ve věci nezákonného zásahu spočívajícího v zahájení a provádění daňové kontroly. Vyjádření žalovaného k žalobě proto objektivně nemohlo rozhodnutí krajského soudu nijak ovlivnit, neboť přípustností zásahové žaloby dle § 85 s. ř. s. se krajský soud musí zabývat vždy z úřední povinnosti. Není proto případný ani odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 5/2012 – 31, jehož závěry se týkají posouzení opožděnosti žaloby, kdy mezi stranami byla sporná skutková otázka okamžiku podání žaloby. Fakt, že krajský soud nezaslal stěžovateli vyjádření žalovaného, tedy nemohl mít na zákonnost jeho usnesení vliv.

Nelze přisvědčit ani námitce stěžovatele, že před odmítnutím žaloby nebyl krajským soudem poučen podle § 36 odst. 1 s. ř. s. Poučovací povinnost krajského soudu podle tohoto

ustanovení v daném případě nebyla na místě, neboť již ze spisu správního orgánu bylo zřejmé, že podmínka přípustnosti zásahové žaloby podle § 85 s. ř. s. splněna nebyla, jde o neodstranitelný nedostatek podmínky řízení o zásahové žalobě a nebylo ani zapotřebí provádět jakékoli dokazování.

Na základě uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 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 7. ledna 2015

JUDr. Jaroslav Vlašín  
předseda senátu