



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **Sluneční terasy, s. r. o.**, se sídlem Hradištská 1955, Staré Město, zast. JUDr. Ing. Kristýnou Fronc Chalupeckou, advokátkou se sídlem Zemské právo 1574/3, Praha 15, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj**, se sídlem třída Tomáše Bati 21, Zlín, na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti výrokům II. a III. usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2014, čj. 29 A 23/2014-41,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Dne 17. 12. 2012 byla u žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) zahájena daňová kontrola ohledně konkrétních zdaňovacích období, rozšířená dne 15. 5. 2013 o další zdaňovací období. Výzvou ze dne 6. 8. 2013, čj. 1349486/13/3309-05402-701442, vyzval Finanční úřad pro Zlínský kraj, územní pracoviště v Uherském Hradišti (dále jen „správce daně“) dle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), stěžovatelku k prokázání specifikovaných skutečností; výzva byla doručena advokátu JUDr. Tomáši Kapounovi (zástupci stěžovatelky) dne 8. 8. 2013. Stěžovatelka reagovala sdělením ze dne 19. 8. 2013, ve kterém vznesla výtky proti obsahu výzvy. Ve vyrozumění ze dne 20. 11. 2013 (doručeném stěžovatelce téhož dne) správce daně zpravil stěžovatelku o tom, že její podání je evidováno jednak jako sdělení k výzvě ze dne 6. 8. 2013 a jednak jako stížnost

dle § 261 daňového řádu, jež však byla správcem daně shledána nedůvodnou; stěžovatelka byla ve vyznění poučena o možnosti postupu dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Stěžovatelka reagovala sdělením ze dne 21. 11. 2013 (dále jen „žádost o prošetření“), ve kterém uvedla, že její předchozí sdělení nemělo být považováno za stížnost, avšak pokud je správce daně vyhodnotil jako stížnost dle § 261 daňového řádu, má stěžovatelka za to, že obsah sdělení nebyl řádně obsahově vypořádán; dále uvedla, že v takovém případě „*bude na místě*“ postoupit její podání nadřízenému orgánu k prošetření s tím, že „*zásah*“ nadřízeného orgánu a postup ve správním soudnictví bude „*správným krokem*“. Ve vyznění ze dne 14. 1. 2014, čj. 892/14/5000-14501-711232, Odvolací finanční ředitelství sdělilo stěžovatelce, že její žádost o prošetření dle § 261 odst. 6 daňového řádu byla shledána nedůvodnou (ve správním spise není založen doklad o datu doručení vyznění stěžovatelce). Stěžovatelka zaslala Odvolacímu finančnímu ředitelství sdělení ze dne 24. 1. 2014, ve kterém reagovala na vyznění ze dne 14. 1. 2014 tak, že usilovala toliko o součinnost správce daně a nikoliv o podání stížnosti dle § 261 daňového řádu; současně znovu žádala, aby se správce daně řádně vypořádal obsahově s jejími argumenty uvedenými ve sdělení ze dne 19. 8. 2013. Odvolací finanční ředitelství reagovalo přípisem ze dne 21. 2. 2014, čj. 4738/14/5000-14501-711232 (ve správním spise se nenachází doklad o doručení přípisu stěžovatelce).

[2] Dne 10. 4. 2014 podala stěžovatelka žalobu, jíž se domáhala určení, že postup správce daně, jímž jí byly výzvou ze dne 6. 8. 2014, čj. 1349486/13/3309-05402-701442, uloženy povinnosti k prokázání skutečností uvedených ve výroku výzvy, je nesprávný. Uvedla, že žaloba je podána ve lhůtě, neboť o výsledku prošetření stížnosti byla Odvolacím finančním ředitelstvím vyzněna dne 22. 2. 2014. V žalobě současně uvedla, že posouzením jejího sdělení ze dne 19. 8. 2013 jako stížnosti správce daně zastírá svou nečinnost, neboť od citované výzvy neučinil žádný úkon daňové kontroly.

[3] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) vyhodnotil žalobu tak, že směřovala proti dvěma zásahům, a sice výzvě ze dne 6. 8. 2013 a proti nečinnosti. Usnesením ze dne 18. 12. 2014, čj. 29 A 23/2014-41 (dále jen „usnesení krajského soudu“), ve výroku I. rozhodl o vyloučení k samostatnému řízení části žaloby směřující proti nečinnosti správce daně, ve výroku II. žalobu ve zbytku odmítl, a výrokem III. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení. Žalobu „ve zbytku“ (tj. v části směřující proti zásahu spočívajícímu ve výzvě správce daně ze dne 6. 8. 2013, respektive proti konkrétní části výzvy) odmítl pro její opožděnost. Konstatoval, že výzva byla doručena stěžovatelce dne 8. 8. 2013 a s ohledem na žalobní požadavek pouhé deklarace nezákonnosti nemusela stěžovatelka vyčerpat opravné prostředky dle § 261 daňového řádu (ostatně stěžovatelka již před správními orgány namítala, že její sdělení není stížností dle § 261 odst. 1 daňového řádu); v takovém případě by však byla žaloba zjevně podána až po uplynutí subjektivní dvouměsíční lhůty dle § 84 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud proto následně posuzoval běh subjektivní lhůty od dne, kdy se stěžovatelka dozvěděla od Odvolacího finančního ředitelství vyzněním ze dne 14. 1. 2014 o vyřízení její žádosti o prošetření dle § 261 odst. 6 daňového řádu; i v tomto případě krajský soud shledal překročení subjektivní lhůty. S ohledem na absenci dokladu o doručení vyznění ze dne 14. 1. 2014 stěžovatelce považoval krajský soud za nejzazší termín, kdy se stěžovatelka o vyřízení její žádosti o prošetření dozvěděla, den 24. 1. 2014 - datum uvedené na jejím posledním sdělení, kterým reagovala na vyznění ze dne 14. 1. 2014. Skutečnost, že stěžovatelka tímto posledním sdělením dále polemizovala s vyzněním ze dne 14. 1. 2014 a Odvolací finanční ředitelství reagovalo přípisem ze dne 21. 2. 2014, považoval krajský soud za irelevantní, neboť zde byl pouze zopakován závěr o nedůvodnosti stěžovatelčiny žádosti o prošetření.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti výroku II. a III. usnesení krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[5] Namítla, že až podáním ze dne 21. 2. 2014 dalo Odvolací finanční ředitelství samo najevo, že řízení o prošetření stížnosti stěžovatelky ukončuje, neboť uvedlo: „*Vzhledem k vyčerpání procesních institutů zakotvených daňovým řádem nelze již v tomto smyslu pokračovat v řízení o stížnosti a Odvolací finanční ředitelství tímto daňovému subjektu sděluje, že každé další podání v této věci bude bez dalšího založeno do spisu daňového subjektu, aniž by tento byl o takovém postupu vyrozuměn.*“ Nelze se ztotožnit se závěrem, že zde byla jen znovu zopakována nedůvodnost žádosti stěžovatelky o prošetření, neboť Odvolací finanční ředitelství se vedle deklarace již dříve uvedených závěrů v rámci prošetřování stížnosti obsahově vypořádávalo v tomto podání i s dalšími argumenty stěžovatelky. Až „*tímto podáním došlo k jednoznačné deklaraci skutečnosti, že nezákonný zásah trvá*“ a nebude napraven. Nebylo by spravedlivé vůči stěžovatelce, aby podala žalobu v době, kdy Odvolací finanční ředitelství „*ještě nezformulovalo veškeré závěry rozhodné pro případné podání zásahové žaloby*“. Z vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 1. 2014 nebylo dle stěžovatelky jednoznačně zřejmé, zda „*skutečně došlo k definitivnímu vyřízení procesu, neboť Odvolací finanční ředitelství v řízení samo pokračovalo*“.

[6] Stěžovatelka dále konstatovala, že nezákonným zásahem není pouze výzva správce daně ze dne 6. 8. 2013, ale i „*další postup Odvolacího finančního ředitelství s tím, že tento stav trvá*“.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl kasační stížnost pro nedůvodnost zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený výrok II. a III. usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných kasačních námitek, zkoumaje přitom, zda usnesení krajského soudu v rozsahu napadeném či řízení, jež jeho vydání předcházelo, netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[9] Podle § 82 s. ř. s. 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. Dle § 84 odst. 1 s. ř. s. musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. Podle § 85 s. ř. s. je žaloba nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

[10] Podle § 261 odst. 1 daňového řádu „*[o]soba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.*“ Dle odst. 3 téhož ustanovení „*[s]právce daně prošetří skutečnosti uvedené ve stížnosti. Považuje-li to za vhodné, vyslechne stěžovatele, osoby, proti nimž stížnost směřuje, popřípadě další osoby, jejichž výpověď může přispět k objasnění věci.*“ Dle odst. 5 téhož ustanovení „*[b]yla-li stížnost shledána důvodnou nebo částečně důvodnou, učiní správce daně bezodkladně nebytná*

opatření k nápravě. O výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě se učiní úřední záznam a správce daně o tomto výsledku bezodkladně vyrozumí stěžovatele.“ Podle odst. 6 téhož ustanovení „[m]á-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle odstavců 3 až 5.“

[11] Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem krajského soudu, že v projednávané věci byla za nezákonný zásah v žalobě jednoznačně označena konkrétní část výzvy správce daně ze dne 6. 8. 2013, tj. jeden konkrétní úkon správce daně v rámci probíhající daňové kontroly. Nejvyšší správní soud uvedl již ve své předchozí judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 29. 11. 2006, čj. 8 Aps 4/2006-98), že je třeba rozlišovat mezi namítanou nezákonností daňové kontroly jako celku a tvrzenou nezákonností jednotlivého úkonu či více jednotlivých úkonů v rámci (jinak zákonně prováděné) daňové kontroly.

[12] Krajský soud dále postupoval správně, pokud vyhodnotil, že se stěžovatelka žalobou domáhala vydání deklaratorního výroku (nikoliv tedy výroku zákazového) o nezákonnosti jí specifikovaného zásahu, takže nebylo dle § 85 s. ř. s. třeba trvat na vyčerpání případných prostředků nápravy před správními orgány.

[13] Krajský soud rovněž správně připomněl, že v případě provádění daňové kontroly je „osobě zúčastněné na správě daní“ (zde stěžovatelce) poskytnut prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., a sice stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu a poté žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle 261 odst. 6 daňového řádu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, čj. 9 Aps 4/2013-25). Pokud daňový subjekt - stěžovatelka – (obsahově) uplatnila tyto dva mechanismy veřejné správy umožňující nápravu, je třeba běh subjektivní lhůty pro podání žaloby počítat od dne, kdy se stěžovatelka dozvěděla o jejich nevyhovění (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110).

[14] Krajský soud následně dospěl ke správnému závěru, že vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 1. 2014, čj. 892/14/5000-14501-711232, je úkonem, kterým byla vyřízena stěžovatelčina žádost o prošetření ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu tak, že jí nebylo vyhověno. Dle obsahu tohoto „**VYROZUMĚNÍ O PROŠETŘENÍ ZPŮSOBU VYŘÍZENÍ STÍŽNOSTI**“ bylo předmětem prošetření vyrozumění správce daně ze dne 20. 11. 2013, čj. 1732216/13/3309-05400-701352, jímž byla vyřízena stížnost stěžovatelky – sdělení ze dne 19. 8. 2013. Ve vyrozumění, obsahujícím i konkrétní argumentaci k výtkám stěžovatelky, je jednoznačně sděleno, že stěžovatelčina žádost o prošetření byla Odvolacím finančním ředitelstvím shledána nedůvodnou. Ode dne, kdy se stěžovatelka dozvěděla o tomto vyrozumění, tedy bylo třeba počítat běh subjektivní lhůty pro podání žaloby.

[15] Naopak na běh subjektivní lhůty neměl vliv, jak uvedl již krajský soud, připsal Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 2. 2014, jímž bylo reagováno na sdělení stěžovatelky ze dne 24. 1. 2014. Stěžovatelka v tomto sdělení zopakovala stejné dvě námitky jako v žádosti o prošetření, jež se týkaly posouzení charakteru a vypořádání obsahu jejího sdělení (stížnosti) ze dne 19. 8. 2013. Odvolací finanční ředitelství v přípise ze dne 21. 2. 2014 odkázalo na své předchozí vyrozumění ze dne 14. 1. 2014 a toliko zopakovalo (a rozvedlo) své závěry dříve uvedené s tím, že stěžovatelkou uplatněný prostředek ochrany již byl „*nadřízeným správcem daně vyřízen formou dle § 261 odst. 6 daňového řádu*“. V přípise uvedené závěrečné konstatování, že „[v]zhledem k vyčerpání procesních institutů zakotvených daňovým řádem nelze již v tomto smyslu pokračovat v řízení o stížnosti a Odvolací finanční ředitelství tímto daňovému subjektu sděluje, že každé další podání v této věci bude bez dalšího založeno do spisu daňového subjektu, aniž by tento byl o takovém

pokračování

postupu vyrozumění.“, jednoznačně znamená (a to s ohledem na obsah vyrozumění ze dne 14. 1. 2014 a na znění celého přípisu ze dne 21. 2. 2014) upozornění a poučení stěžovatelky, že Odvolací finanční ředitelství reaguje na sdělení stěžovatelky ze dne 24. 1. 2014 nad rámec předcházejícího vyřízení její žádosti o prošetření, přičemž do budoucna na další polemiky stěžovatelky reagovat nebude. V žádném případě proto nelze od doručení stěžovatelce přípisu ze dne 21. 2. 2014 odvíjet běh subjektivní lhůty pro podání žaloby. Tento přípis nebyl úkonem, v němž by teprve, jak tvrdí stěžovatelka, Odvolací finanční ředitelství formulovalo své závěry o nedůvodnosti stěžovatelčiny žádosti o prošetření, resp. deklarovalo, že stěžovatelkou tvrzený zásah nebude napraven.

[16] Jak již Nejvyšší správní soud výše uvedl (srov. zde odst. [14]), pro běh subjektivní lhůty pro podání žaloby bylo rozhodné datum, kdy se stěžovatelka dozvěděla o vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 1. 2014. Krajský soud správně a logicky vyšel při určení tohoto data z úvahy, že v případě absence dokladu o doručení citovaného vyrozumění stěžovatelce, je možno za nejzazší datum „dozvědění se“ stěžovatelky o tomto vyrozumění považovat datum 24. 1. 2014, jež je uvedeno na jejím následném sdělení reagujícím na citované vyrozumění.

[17] Pokud se tedy stěžovatelka nejpozději dne 24. 1. 2014 dozvěděla o negativním vyřízení její žádosti o prošetření ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu, krajský soud v souladu se zákonem dospěl k závěru o opožděnosti její žaloby podané dne 10. 4. 2014, neboť dvouměsíční subjektivní lhůta uplynula dnem 24. 3. 2014 (§ 84 odst. 1 ve spojení s § 40 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Krajský soud proto postupoval správně, pokud žalobu směřující proti zásahu spočívajícímu v konkrétní části výzvy správce daně ze dne 6. 8. 2013 pro nesplnění jedné z podmínek řízení odmítl dle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[18] Nejvyšší správní soud na tomto místě pro úplnost upozorňuje správní orgány na důležitost a důkazní hodnotu dokladů o doručení zásilek adresátům; tyto doklady je třeba pečlivě zakládat do správních spisů. Výtku je třeba uvést navzdory skutečnosti, že projednávanou kauzu bylo možno v souladu se zákonem rozhodnout navzdory nedostatkům uchování těchto listin. Nad rámec rozhodovacích důvodů Nejvyšší správní soud také upozorňuje Odvolací finanční ředitelství (s ohledem na znění jeho vyrozumění ze dne 14. 1. 2014) na svůj rozsudek ze dne 7. 11. 2013, čj. 9 Aps 4/2013-25, přehledně vysvětlující podstatu institutu stížnosti a navazující žádosti o prošetření, včetně rozsahu nutného přezkumu nadřízeným správcem daně.

[19] Závěrem Nejvyšší správní soud uvádí, že v kasační stížnosti obsažená výtku stěžovatelky, dle které nezákonným zásahem není pouze konkrétní uložení stěžovatelce povinnosti výzvou správce daně ze dne 6. 8. 2013, ale i „*další postup Odvolacího finančního ředitelství s tím, že tento stav trvá*“, je námitku novou, před krajským soudem neuplatněnou, ke které nemůže Nejvyšší správní soud přihlížet (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Tvrzený nezákonný zásah byl stěžovatelkou, jak již bylo výše konstatováno (srov. zde odst. [2] a [11]), jednoznačně vymezen. Nadto je možno konstatovat, že skutečnost existence a uplatnění prostředků ochrany dle daňového řádu (§ 261) a jejich vyřízení správními orgány nemůže, jak snad míní stěžovatelka, učinit z napadeného jednorázového zásahu – výzvy – zásah trvajícím (stěžovatelka zřejmě novým argumentem směřuje k zachování žalobní lhůty).

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že podaná kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[21] Stěžovatelka, která neměla v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.) a žalovanému náklady řízení nad jeho běžnou administrativní činnost nevznikly. Proto zdejší soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. března 2015

Zdeněk Kühn
předseda senátu