



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové, soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudce JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce: **R. Š.**, zastoupeného JUDr. Marcelou Andráskovou, advokátkou, se sídlem Masarykovo nám. 22, Hodonín, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v daňové kontrole daně z přidané hodnoty zahájené dne 24. února 2012, pod č. j. 74825/12/293933701676, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 17. prosince 2014, č. j. 29 A 36/2014 - 95,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalobce **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** 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. Vymezení případu

[1] Žalobce se domáhal u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) ochrany před nezákonným zásahem. Tento zásah spatřoval v opakované daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2009, listopad-prosinec 2009, leden-březen 2010, květen-červenec 2010, září-prosinec 2010, zahájené dne 24. února 2012 žalovaným pod č. j. 74825/12/293933701676.

[2] Žalobce uvedl, že po více než dvaceti letech ukončil svou podnikatelskou činnost. Při té příležitosti byla provedena daňová kontrola, která skončila doměřením daně, kterou žalobce uhradil. Po dalším roce však proběhla u žalobce namítaná opakovaná daňová kontrola, k jejímuž zahájení ovšem nebyly podle žalobcova mínění splněny podmínky stanovené judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Žalovaný proto podle žalobce jednal v rozporu

se zásadami zákonnosti, hospodárnosti a účelnosti daňového řízení. Žalovaný neseznámil žalobce s jednoznačnými důvody a cílem opakované daňové kontroly, současně tuto kontrolu neprovádí pouze v rozsahu bezprostředně souvisejícím s nově zjištěnými skutečnostmi. Popsaným jednáním žalovaný porušil čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

[3] Dále žalobce namítl, že žalovaný v rámci daňové kontroly účelově provedl výsledky svědků K. V. a M. H. v jiném než stanoveném termínu, aby zabránil účasti žalobce při výslechu svědků. Žalovaný sice své pochybení uznal, dosud však nedošlo k nápravě. Žalobce navíc obdržel ověřené prohlášení M. H., že jeho výslech coby svědka vůbec neproběhl podle protokolu sepsaného žalovaným. Další nezákonností podle žalobce bylo, že ke dni 28. listopadu 2012 nebyl vyhotoven úřední záznam o osobách oprávněných jednat za žalovaného. K zahájení daňové kontroly a dalším úkonům žalovaného tedy nebyla oprávněna žádná osoba. Danou vadu nemohl zhojit ani dodatečně vyhotovený úřední záznam čítající osm oprávněných úředních osob. Jednání se následně navíc účastnily i další osoby, které v úředním záznamu nebyly uvedeny. Celkem tedy v daňovém řízení za žalovaného jednalo více než deset osob, což je podle žalobce další doklad nezákonného a účelového jednání žalovaného. Dále žalobce poznamenal, že žalovaný prakticky při každém jednání či úkonu mění číslo jednací daňové kontroly, čímž mu účelově komplikuje možnost napadat jednotlivá protizákonná jednání. V doplnění žaloby žalobce ještě brojil proti dodatečnému očíslování stránek daňového spisu, formálním a obsahovým náležitostem úředních záznamů evidovaných v daňovém spisu jako A22, A23, neřešení ztráty plné moci substitučního zástupce žalobce a porušení zákonné povinnosti mlčenlivosti plynoucímu z úředních záznamů A22 a A23. V daných skutečnostech žalobce spatřoval nezákonný zásah a krajskému soudu navrhl, aby určil, že je předmětná daňová kontrola nezákonná, a aby žalovanému zakázal v této kontrole pokračovat.

[4] Krajský soud zásahovou žalobu napadeným rozsudkem odmítl pro nepřípustnost z důvodu nevyčerpání jiných právních prostředků (§ 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších právních předpisů, dále jen „s. ř. s.“) a zčásti též pro opožděnost. V části poukazující na nezákonně zahájenou opakovanou daňovou kontrolu byla žaloba opožděná, neboť daňová kontrola byla formálně i materiálně zahájena dne 24. února 2012, přičemž žalobce podal žalobu dne 16. června 2014, tedy po uplynutí lhůt pro podání zásahové žaloby (§ 84 odst. 1 s. ř. s.). Současně byla žaloba v této části nepřípustná, neboť žalobce nevyužil možnosti podat stížnost v režimu § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. V části týkající se výslechu svědků V. a H. byla žaloba též nepřípustná. Žalobce podal stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu, na kterou žalovaný reagoval opětovným předvoláním svědků k podání svědecké výpovědi. Byl-li žalobce s takovým opatřením k nápravě nespokojen, měl požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu. Prostředkem ochrany, který je podle § 85 s. ř. s. třeba bezúspěšně vyčerpat před podáním zásahové žaloby, je totiž i žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. listopadu 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25, č. 2956/2014 Sb. NSS). Nepřípustnou z důvodu nevyčerpání prostředků ochrany, konkrétně postupů podle § 261 odst. 1 či 6 daňového řádu, byla žaloba i v části týkající se absence úředního záznamu o osobách oprávněných jednat za žalovaného, v části namítající šikanózně vysoký počet úředních osob, změny čísla jednacího i v části námitek uplatněných v doplnění žaloby. Ze všech výše uvedených důvodů krajský soud žalobu odmítl pro nepřípustnost a částečně též pro opožděnost.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[5] Proti označenému rozsudku krajského soudu žalobce (nyní stěžovatel) brojil včas podanou kasační stížností.

pokračování

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti zopakoval důvody, v nichž spatřoval nezákonný zásah žalovaného tak, jak je uvedl v žalobě. Chybného hodnocení se krajský soud podle stěžovatele dopustil tím, že se „*vůbec nezabýval, jak je možné podat stížnost proti sdělení svědka, které bylo pouze poslední související informací s předchozím dějem, jež byl uveden v předchozích protokolech ve výsleších svědků K. V. a M. H., které žalovaný svévolně provedl dne 28. 11. 2012, přičemž proti podstatě pochybení žalovaného podal žalobce již dříve úspěšnou stížnost, proti které zcela logicky nepodal žádný opravný prostředek. Žalobce od této poslední v řadě existující informace dovozuje splnění subjektivní dvouměsíční lhůty, když objektivní lhůta v této věci byla zachována a s ohledem na podanou úspěšnou stížnost i využití všech právních prostředků před podáním žaloby.*“

[7] Stěžovatel dále obšírně citoval komentářovou literaturu k daňovému řádu, k čemuž uvedl, že z ní jasně vyplývá, že cílem stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu je odstranění závadného stavu. Na základě prohlášení svědka H. stěžovatel zjistil, že závadný stav byl intenzivnější, než původně předpokládal, a jedinou možnou obranu proto představovala zásahová žaloba, zvláště když k nápravě ze strany samotného žalovaného nedošlo. Ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu navíc dává osobě zúčastněné na správě daní právo podat správci daně stížnost. Nejedná se tedy o povinnost podávat stížnost proti každému dílčímu závadnému chování správce daně, dané oprávnění směřuje proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně jako celku.

[8] Z uvedených důvodů stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřil souhlas se závěry krajského soudu ohledně nepřijatelnosti žaloby. Dále podotkl, že podání stížnosti podle daňového řádu pochopitelně není povinností daňového subjektu, nýbrž jeho právem, jak stěžovatel uvádí. Stěžovatel tak jistě není podle § 261 daňového řádu povinen podávat stížnost pro každému dílčímu zásahu vyvolanému jednáním správce daně. Pokud se však chce domáhat ochrany před nezákonným zásahem a nedomáhá se toliko určení, že zásah byl nezákonný, musí vyčerpat všechny dostupné prostředky ochrany či nápravy, jinak je žaloba podle § 85 s. ř. s. nepřijatelná. To však stěžovatel neučinil, a jeho žaloba proto byla nezpůsobila k projednání. Skutečnost, že se stěžovatel v roce 2014 dozvěděl o údajném procesním pochybení žalovaného, pak nemá žádný vliv na běh lhůty pro podání zásahové žaloby. V závěru svého vyjádření žalovaný Nejvyššímu správnímu soudu navrhl kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud hodnotí kasační stížnost jako přípustnou, neboť byla podána osobou oprávněnou ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. Kasační stížnost není nepřijatelná ani z jiných důvodů plynoucích z ustanovení § 104 s. ř. s. Jako důvody kasační stížnosti stěžovatel označil důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že kasační stížnost směřuje proti usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby. Dané usnesení je procesního charakteru, krajský soud se meritem věci nezabýval. Z povahy věci proto nelze namítat jiné kasační důvody než podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. dubna 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, č. 625/2005 Sb. NSS; nebo ze dne 5. ledna 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65).

[11] Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), napadené usnesení krajského soudu přezkoumal a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[12] Ochrana poskytovaná ve správním soudnictví má podle § 5 s. ř. s. subsidiární charakter. S ohledem na princip dělby moci toto ustanovení „*preferuje nápravu tvrzení nezákonnosti co nejdříve a co nejbližší dotčenému jedinci, tedy usiluje o odstranění pochybení již správními orgány samotnými.*“ (usnesení Ústavního soudu ze dne 5. listopadu 2007 sp. zn. IV. ÚS 1861/07, dostupné na www.usoud.cz). Jedním z projevů subsidiarity ochrany poskytované ve správním soudnictví je i ustanovení § 85 s. ř. s., podle něhož je zásahová žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. Tvrzený nezákonný zásah je v souladu se zásadou subsidiarity správního soudnictví třeba nejdříve „zprocesnit“ vyčerpáním jiných právních prostředků ochrany (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. srpna 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, č. 720/2005 Sb. NSS), jinak není zásahová žaloba podle § 85 s. ř. s. věcně projednatelná. Jedinou výjimku tvoří případy, kdy se žalobce domáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný. Tak tomu však v daném případě nebylo, neboť žalobce se v petitu žaloby taktéž domáhal, aby krajský soud žalovanému zakázal v daňové kontrole pokračovat (č. l. 7 soudního spisu).

[13] V případě námitek proti zahájení či průběhu daňové kontroly představuje jiný právní prostředek ochrany podle § 85 s. ř. s., který musí být před podáním zásahové žaloby vyčerpán, i stížnost ve smyslu § 261 daňového řádu, včetně postupu podle § 261 odst. 6 daňového řádu, podle něhož platí: „*Má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti.*“ Nejvyšší správní soud dovodil, že stížnost podle § 261 daňového řádu i postup podle § 261 odst. 6 téhož zákona naplňuje nezbytné znaky, aby určitý právní institut mohl být označen za prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., v rozsudku ze dne 7. listopadu 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25. S odůvodněním citovaného rozsudku se Nejvyšší správní soud ztotožnil i v nyní projednávané věci a v podrobnostech na něj co do nutnosti využít prostředky ochrany práv podle § 261 daňového řádu před podáním zásahové žaloby odkazuje.

[14] Krajský soud v nyní projednávané věci správně zhodnotil, že žalobce nevyužil v plné míře prostředky ochrany zaručené § 261 daňového řádu, a tudíž nesplnil podmínky přípustnosti zásahové žaloby podle § 85 s. ř. s., pročež nezbývalo než žalobu odmítnout. Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že ve vztahu k následným žalobním námitkám stěžovatel stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu využil pouze v případě námítky výsledku svědků V. a H. v jiném než předem stanoveném termínu a námítky nevyhotovení úředního záznamu o oprávněných úředních osobách. Žalovaný shledal námitku týkající se výsledku svědků důvodnou a oba svědky znovu předvolal v jiném termínu. Námitku nevyhotovení úředního záznamu žalovaný zhodnotil jako nedůvodnou. Byl-li stěžovatel s takovým výsledkem nespokojen, měl využít postupu podle § 261 odst. 6 daňového řádu, tedy požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Stěžovatel tak ovšem neučinil. Ve vztahu ke zbývajícím žalobním námitkám (nezákonné zahájení opakované daňové kontroly; prohlášení svědka H., že průběh výsledku neodpovídá protokolu; opakované změny čísla jednacího; šikanózní počet oprávněných úředních osob; dodatečné očíslování stránek daňového spisu; formální a obsahové nedostatky úředních záznamů evidovaných v daňovém spisu na listech A22 a A23; neřešení ztráty plné moci substitučního zástupce žalobce a porušení zákonné povinnosti mlčenlivosti) nevyužil stěžovatel postupu podle § 261 daňového řádu vůbec. Žaloba proto byla nepřípustná podle § 85 s. ř. s.

[15] Stěžovateli je třeba přisvědčit, že podání stížnosti podle § 261 daňového řádu je samozřejmě oprávněním daňového subjektu, nikoliv jeho povinností. Je zcela na vůli daňového subjektu, zda se rozhodne stížnost podat či nikoliv. O nutný krok se ovšem jedná v okamžiku, kdy se subjekt rozhodne bránit postupu správce daně zásahovou žalobou. V takovém případě využití stížnostního mechanismu upraveného daňovým řádem představuje předpoklad přípustnosti zásahové žaloby, a to zcela v souladu se zásadou subsidiarity soudní ochrany

pokračování

ve správním soudnictví (viz body [12]-[13] tohoto rozsudku). Nelze přisvědčit stěžovatelovu tvrzení, že závadný stav byl natolik intenzivní, že jedinou možností ochrany byla zásahová žaloba. Domnělá intenzita v daném případě nic nemění na nutnosti podání stížnosti jakožto podmínky přípustnosti žaloby. V intencích § 85 s. ř. s. totiž není rozhodující, zda žalobce subjektivně považuje právní prostředky, jimiž se může domáhat ochrany či nápravy stavu, za efektivní či nikoliv (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. prosince 2004, č. j. 3 As 52/2003 - 278, č. 983/2006 Sb. NSS).

[16] Důvodná není ani kasační námitka proti závěru krajského soudu o opožděnosti části žaloby. Stěžovatel odvozuje včasnost žaloby od zjištění ve formě prohlášení svědka H., že protokol o výsledku svědka vůbec neodpovídal skutečnému průběhu výslechu. Nejvyšší správní soud ovšem dospěl k závěru, že prohlášení svědka H. zcela zřejmě nemá žádnou relevanci pro počítání lhůty k podání zásahové žaloby proti opakovaně, podle stěžovatele nezákonně, zahájené daňové kontrole. Totéž lze uvést i ke skutečnosti, že stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu byla co do námitky termínu výslechu svědků shledána důvodnou. Ani zde není dána jakákoliv souvislost se samotným zahájením daňové kontroly a zmíněnou lhůtou.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Ze všech výše popsaných důvodů Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. posoudil jako nedůvodnou a zamítl ji.

[18] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle ustanovení § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému, který měl úspěch ve věci, podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 18. března 2015

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu