



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **ALLIED GROCERS s. r. o.**, se sídlem Francouzská 893/21, Brno, zastoupeného Mgr. Tomášem Bařinou, advokátem se sídlem Šumavská 982/31a, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 9. 3. 2016, č. j. 31 A 93/2015 – 52,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 9. 3. 2016, č. j. 31 A 93/2015 – 52, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Krajský soud v Brně usnesením ze dne 9. 3. 2016, č. j. 31 A 93/2015 – 52, odmítl žalobu, kterou se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu. Zásah měl spočívat v tom, že Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „žalovaný“) nezákonně prováděl a provádí u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za měsíc červen 2014. Nezákonnost daňové kontroly žalobce spatřoval zejména v tom, že žalovaný účelově prodlužuje kontrolu.

[2] V odůvodnění usnesení krajský soud uvedl, že žalobce nebrojil proti postupu správce daně postupem podle § 261 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tj. nepožádal o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nadřízeným správcem daně, o čemž byl poučen ve vyznění žalovaného ze dne 21. 10. 2015. S ohledem na to, že žalobce nevyčerpal prostředky ochrany proti tvrzenému nezákonnému zahájení daňové kontroly, které mu poskytuje daňový řád, krajský soud odmítl žalobu jako nepřípustnou podle § 85 s. ř. s.

II.

[3] Proti tomuto usnesení podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[4] Stěžovatel uvedl, že podstatou žaloby byla účelově prodlužovaná daňová kontrola daně z přidané hodnoty za červen 2014. Z tohoto důvodu také podal dne 23. 7. 2015 podnět k ochraně před nečinností podle § 38 daňového řádu a dne 30. 8. 2015 mu bylo doručeno z Odvolacího finančního ředitelství vyrozumění o odložení tohoto podnětu podle § 38 odst. 4 daňového řádu. Tím měl stěžovatel za to, že vyčerpal veškeré prostředky ochrany, které se mu pro tento případ nabízely. Ode dne 30. 8. 2015 také stěžovatel odvozoval dvouměsíční lhůtu pro podání žaloby. Stěžovatel se domnívá, že správně zvolil i prostředek právní ochrany ve formě žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s. na ochranu před nezákonným zásahem, jakkoliv v daňovém řízení brojil proti nečinnosti žalovaného a domnívá se, že stížnost podle § 261 daňového řádu zde nebyla na místě, neboť daňový řád zde poskytuje jiný prostředek ochrany – podnět na ochranu před nečinností, který využil. Podle právního názoru stěžovatele není při probíhající daňové kontrole na místě podávat žalobu na ochranu proti nečinnosti, ale právě žalobu zásahovou.

[5] Skutečností zůstává, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty za červen 2014 byla zahájena dne 10. 9. 2014, ale zpráva o daňové kontrole a následné ukončení daňové kontroly je dosud v nedohlednu. Nadměrný odpočet vykázaný stěžovatelem v daňovém přiznání za červen 2014 ve výši 2.428.717 Kč byl vůbec nejvyšším v posledních čtyřech letech a s největší pravděpodobností v celé, více než desetileté, historii stěžovatele. Rekordní výše nadměrného odpočtu stěžovatele však nemůže být relevantním důvodem pro dlouhodobé zadržování nadměrného odpočtu. Stěžovatel je v důsledku laxně a pomalu prováděné daňové kontroly ve vážných problémech se svým peněžním tokem, což žalovaný přes četné žádosti a urgencye nebere vůbec v potaz.

[6] Stěžovatel se na základě výše uvedeného domnívá, že jeho žaloba, kterou se domáhal ochrany proti nezákonnému zásahu žalovaného, je důvodná, měla být projednána a nikoliv odmítnuta, neboť měl za to, že podáním podnětu na ochranu před nečinností žalovaného a jeho následným odložením vyčerpal veškeré prostředky ochrany, které se mu pro tento případ nabízely. Stěžovatel se nedomnívá, že jediným prostředkem ochrany proti nezákonně prováděné daňové kontrole měla být stížnost podle § 261 daňového řádu.

[7] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že nadále setrvává na právním názoru a na stanoviscích, která uvedl ve svém vyjádření k žalobě ze dne 2. 12. 2015, jakož i ve vyjádření k replice stěžovatele ze dne 29. 1. 2016. Zároveň se plně ztotožňuje s výrokem i obsahem odůvodnění napadeného usnesení krajského soudu, a to včetně zde uvedených právních závěrů vyplývajících z judikatury Nejvyššího správního soudu.

[9] Žalovaný má tak stále za to, že žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti jako prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s. nebyla před podáním zásahové žaloby vyčerpána. Stejně tak k tvrzení stěžovatele o „zadržování nadměrného odpočtu“ žalovaným, k důvodům, z jakých byla daňová kontrola zahájena, k termínu ukončení daňové kontroly a k termínu vyměření nadměrného odpočtu se žalovaný již vyjádřil. Stěžovatel v podané kasační stížnosti opětovně poukazuje na skutečnost, že nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014 nebyl dosud vyměřen, v důsledku čehož se podle svého tvrzení nachází ve vážných finančních problémech, což však podle žalovaného nezpůsobuje nezákonnost probíhající daňové kontroly. Žalovaný má také za to, že v daňové kontrole postupuje v souladu s cílem správy daní zakotveným v § 1 odst. 2 daňového řádu, jímž je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení

pokračování

jejich úhrady, jakož i v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu, podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. S ohledem na shora uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

IV.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] 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.

[13] Jak vyplývá z citovaného ustanovení, proti nezákonnému zásahu správního orgánu se lze žalobou podle § 82 s. ř. s. bránit pouze v případě, že není možné domáhat se ochrany nebo nápravy jinými právními prostředky. S ohledem na různorodost možných zásahů správního orgánu soudní řád správní nestanoví, o jaké jiné právní prostředky se může jednat. Tato otázka je proto předmětem rozhodování správních soudů.

[14] Určením vhodného žalobního typu, který má žalobce zvolit proti nečinnosti či průtahům správce daně při provádění daňové kontroly, se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014 – 29 (publ. pod č. 3199/2015 Sb. NSS). Zdůraznil, že „(z) důvodu, že daňová kontrola nekončí vydáním rozhodnutí nebo osvědčení, ale projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, na jejímž základě může být vydáno rozhodnutí, není obranou proti nezákonně vedené kontrole žaloba dle § 79 a násl. s. ř. s., ale je jí žaloba zásahová podle § 82 a násl. s. ř. s. Platí při tom, že zásahová žaloba může směřovat jak proti zahájení daňové kontroly (například z důvodu pochybení správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly), tak proti jejímu vedení (zde nezákonnost může spočívat například právě v neodůvodněných průtazích).“ Svůj závěr pak formuloval do právní věty: „Obranou proti nezákonně vedené daňové kontrole zahájené před prvním vyměřením daně, i v případě tvrzených neoprávněných průtahů, je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu dle § 82 a násl. s. ř. s., nikoli žaloba proti nečinnosti správního orgánu dle § 79 a násl. téhož zákona.“

[15] Krajský soud žalobu odmítl s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25 (publ. pod č. 2956/2014 Sb. NSS), jehož právní věta zní: „Prostředkem ochrany, jehož vyčerpáním je podmíněna přípustnost zásahové žaloby, kterou se žalobce domáhá ochrany proti zahájení či provádění daňové kontroly, je nejen stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ale i žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 téhož zákona.“ V odůvodnění tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud zdůraznil, že stížnost podle § 261 daňového řádu má subsidiární charakter, tj. je možno ji využít jen, pokud daňový zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany osobě zúčastněné na správě daní (§ 261 odst. 1 daňového řádu). Dále pak rozvinul, že přinesl-li daňový řád v § 261 odst. 6 jako další prostředek ochrany prošetření vyřízení stížnosti, je třeba i tento prostředek považovat za prostředek ochrany, který je nutno před podáním zásahové žaloby vyčerpat. Nejvyšší správní soud však vyslovil právní názor za situace, kdy se žalobce domáhal zásahovou žalobou, aby krajský soud vyslovil, že zahájení daňových kontrol daně z přidané hodnoty bylo nezákonné, a aby žalovanému zakázal pokračovat v těchto kontrolách. Naproti tomu nyní stěžovatel nezpochybňoval, že byl žalovaný oprávněn zahájit daňovou kontrolu, brojil však proti jejímu neúměrnému prodlužování.

[16] Nejvyšší správní soud se ve světle konkrétních okolností tohoto případu zabýval tím, zda jsou závěry výše uvedeného rozsudku aplikovatelné i na zásah spočívající v stěžovatelem tvrzené nečinnosti žalovaného (zásah omisivní). Bylo především třeba posoudit, zda v takovém případě dávají daňové předpisy stěžovateli jiný prostředek ochrany než stížnost (§ 261 odst. 1 daňového řádu) a jaký je vztah takového případného prostředku ke stížnosti. Touto problematikou se již zabýval Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 23. 4. 2015, č. j. 22 A 77/2014 – 45, který byl publikován ve Sbírce soudních rozhodnutí pod č. 3269/2015 Sb. NSS. Jím vyslovený právní názor je plně aplikovatelný v nyní projednávané věci.

[17] Podle § 38 odst. 1 daňového řádu je osoba zúčastněná na správě daní oprávněna dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože a) marně uplynula zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon, b) neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá, nebo c) nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí.

[18] „Nečinnost“ podle § 38 odst. 1 daňového řádu je pojmem širším, než jak „nečinnost“ vymezuje § 79 odst. 1 s. ř. s., když daňový řád krom nečinnosti spočívající v nevydání rozhodnutí [§ 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu, obdobně § 79 odst. 1 s. ř. s.] umožňuje osobě zúčastněné na správě daní využít podnět proti nečinnosti i v případech, že nečinnost správce daně spočívá v neprovedení úkonu, který není rozhodnutím [§ 38 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu].

[19] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že – bez ohledu na následný typ žaloby ve správním soudnictví – prostředkem ochrany proti nečinnosti daňového orgánu spočívající v neprovedení úkonu, který není rozhodnutím, je právě podnět proti nečinnosti podle § 38 odst. 1 daňového řádu.

[20] Podle § 261 odst. 1 daňového řádu osoba 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. Jazykový výklad tohoto zákonného textu vede k závěru, že je-li tu jiný prostředek ochrany, je stížnost nepřipustná.

[21] Nejvyšší správní soud srovnal postupy daňových orgánů při vyřizování stížností a při vyřizování podnětu proti nečinnosti, jakož i jejich případnou kombinaci, z hlediska pravomoci jednotlivých daňových orgánů.

[22] Stížnost v prvním stupni vyřizuje správce daně, proti jehož postupu stížnost směřuje (§ 261 odst. 3 daňového řádu). Nadřízený daňový orgán prošetří až (ve druhém stupni) způsob prošetření stížnosti (§ 261 odst. 6 daňového řádu). Oproti tomu podnět proti nečinnosti vyřizuje již v prvním (a posledním) stupni nadřízený daňový orgán (§ 38 daňového řádu).

[23] Zákonodárce tak v případě všeobecného prostředku ochrany dal daňovému orgánu, proti jehož postupu stížnost směřuje, možnost, aby svůj postup napravil sám, kdy nadřízený daňový orgán zasahuje až v případech, kdy k takové nápravě nedojde. Oproti tomu v případě nečinnosti zasahuje nadřízený daňový orgán ihned, byť „v prvním kole“ jen příkazem ke sjednání nápravy. I zde je však zejména na daňovém orgánu, který je nečinný, aby nápravu sjednal – podle § 38 odst. 3 věty druhé daňového řádu totiž nápravu sjednává sám nadřízený daňový orgán jen v případě, neučiní-li tak správce daně sám.

pokračování

[24] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stížnost a podnět proti nečinnosti proto představují rovnocenné (byť ne identické) prostředky ke zjednáání nápravy, kdy každý z nich má své místo v jiné situaci.

[25] Lze považovat za absurdní, aby po vyčerpání podnětu proti nečinnosti musela osoba zúčastněná na správě daní podávat proti téže nečinnosti správce daně i stížnost, a byl tak před podáním případné žaloby ke správnímu soudu opakovaně aktivován jednak daňový orgán a rovněž nadřízený daňový orgán, nejprve prostřednictvím podnětu proti nečinnosti a posléze prostřednictvím stížnosti proti postupu správce daně či dokonce v rámci prošetření vyřízení stížnosti.

[26] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v případě omisivního (nečinnostního) zásahu správce daně není prostředkem ochrany, který daňové předpisy stěžovateli dávají a který je potřeba vyčerpat před podáním žaloby ke správnímu soudu, ani stížnost ani prošetření způsobu vyřízení stížnosti (§ 261 daňového řádu), ale pouze podnět proti nečinnosti (§ 38 daňového řádu).

[27] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel v průběhu předmětné daňové kontroly podal nejprve dne 23. 7. 2015 podnět k ochraně před nečinností podle § 38 daňového řádu. Tento podnět byl Odvolacím finančním ředitelstvím odložen podle § 38 odst. 4 daňového řádu, o čemž byl stěžovatel vyrozuměn. Následně dne 14. 9. 2015 podal stěžovatel stížnost podle § 261 daňového řádu. O vyřízení stížnosti byl stěžovatel vyrozuměn přípisem žalovaného ze dne 21. 10. 2015. Dne 29. 10. 2015 pak stěžovatel podal žalobu na ochranu před nezákonným zásahem.

[28] V nyní posuzované věci je proto nesporné, že podnět proti nečinnosti stěžovatel bezvýsledně vyčerpal, protože žaloba z pohledu § 85 s. ř. s. přípustná.

[29] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené napadené usnesení krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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 2. června 2016

Mgr. David Hipšr
předseda senátu