



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Central Europe Mark s. r. o.**, se sídlem Hlavní třída 87/2, Český Těšín, zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava - Přívoz, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 1. 2017, č. j. 22 A 132/2016 - 16,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 1. 2017, č. j. 22 A 132/2016 – 16, **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 Ostravě usnesením ze dne 5. 1. 2017, č. j. 22 A 132/2016 – 16, odmítl žalobu, kterou se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu. Zásah měl spočívat v tom, že Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „žalovaný“) nezákonně provádí u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2015. Nezákonost daňové kontroly žalobce spatřoval zejména v nečinnosti žalovaného.

[2] V odůvodnění usnesení krajský soud uvedl, že žalobce sice v průběhu daňové kontroly celkem třikrát brojil proti nečinnosti žalovaného, tuto však vymezil vždy jinak, než v projednávané žalobě. V podnětu ze dne 25. 9. 2015 namítal průtahy mezi zajištěním daně, zahájením daňové kontroly a místním šetřením; v podnětu ze dne 18. 12. 2015 namítal, že žalovaný soustavně neprověřuje změnu důvodů pro existenci zajištění daně ve výši daně zajišťovacím příkazem; v podnětu ze dne 14. 4. 2016 namítal, že žalovaný nečiní v daňové kontrole žádné úkony, ačkoli by měl učinit úkon minimálně každé tři měsíce.

[3] Daňová kontrola představuje komplexní postup správce daně, složený z řady úkonů, kdy tvrzená nezákonnost zásahu správce daně se může opírat o řadu skutečností. Za této situace je

třeba, aby použitý prostředek ochrany v daňovém řízení nejen směřoval k témuž výsledku, jako následná zásahová žaloba, ale aby namítal nezákonnost tvrzeného zásahu z týchž důvodů, jako následná žaloba. V projednávané věci sice použitý prostředek ochrany směřoval k témuž výsledku (urychlenému ukončení daňové kontroly), avšak důvody uváděné v podnětech a v žalobě se různí. Orgán povoláný k rozhodování o prostředku ochrany v daňovém řízení tak neměl možnost posoudit tyto důvody a vyjádřit se k nim při rozhodování o tomto prostředku.

[4] Krajský soud proto dospěl k závěru, že žádný ze tří žalobcových podnětů nebyl právním prostředkem ve smyslu § 85 s. ř. s., jímž by se domáhal téže ochrany, jaké se domáhá podanou žalobou. Žalobu proto jako nepřípustnou odmítl.

II.

[5] 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.

[6] Stěžovatel uvedl, že jak podnět proti nečinnosti ze dne 14. 4. 2016, tak podaná žaloba směřovaly k odstranění nečinnosti žalovaného při provádění daňové kontroly. Tímto podnětem proti nečinnosti stěžovatel vyčerpal prostředky ochrany, které mu poskytuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Napadené usnesení krajského soudu je proto nezákonné.

[7] Z uvedeného důvodu 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 pro odpověď na otázku, zda prostředek ochrany při správě daní, který byl před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem uplatněn, je ve vztahu k podané žalobě relevantní (a tedy zda lze žalobu meritorně projednat), je určující skutkové vymezení, čeho se stěžovatel domáhal. Podle petitu podané žaloby stěžovatel navrhoval, aby bylo žalovanému uloženo zpracovat a projednat zprávu o daňové kontrole do třiceti dnů od právní moci rozsudku. Nezákonný zásah měl tedy spočívat v tom, že daňová kontrola je vedena, ačkoli (již) vedena být nemá. V podnětu na ochranu před nečinností ze dne 14. 4. 2016 bylo toliko vytýkáno, že žalovaný neučinil v daňové kontrole vůči stěžovateli úkon po dobu více než 3 měsíce. Stěžovatel zde neprojevil názor, že by nadále neměla být prováděna daňová kontrola jako taková, a nedomáhal se jejího ukončení. Vzhledem k uvedenému tedy neexistuje skutková totožnost mezi nezákonným zásahem napadeným v žalobě a v uvedeném podnětu. Za těchto okolností nebylo možno žalobu meritorně projednat.

[9] Nad rámec výše uvedeného žalovaný uvedl, že i kdyby bylo možno akademicky připustit, že stěžovatel před podáním žaloby neúspěšně brojil proti nezákonnému zásahu totožnému se zásahem, který poté napadl žalobou, činí subjektivní lhůta pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem podle § 84 odst. 1 s. ř. s. dva měsíce ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Pro počátek běhu této lhůty v situaci, kdy existuje prostředek ochrany, který musí být před podáním žaloby vyčerpán, je určující okamžik, kdy se žalobce dozvěděl, že uplatnění tohoto prostředku nebylo úspěšné, popř. kdy marně uplynula lhůta pro jeho vyřízení. Rozhodující pro počátek běhu subjektivní lhůty pro podání žaloby je tak den doručení vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu nebo vyrozumění o odložení podnětu na ochranu před nečinností podle § 38 téhož zákona. Na skutečnost, že tato

pokračování

lhůta byla v daném případě stěžovatelem zmeškána, žalovaný poukazoval již ve svém vyjádření k žalobě.

[10] S ohledem na shora uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

[11] 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 přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Podle § 85 s. ř. s. je žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

[14] 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.

[15] Z judikatury správních soudů (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2015, č. j. 22 A 77/2014 – 45, publ. pod č. 3269/2015 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 Afs 60/2016 – 25) pak vyplývá, že v případě omisivního (nečinnostního) zásahu správce daně prostředkem ochrany, který daňové předpisy žalobci dávají a který je potřeba vyčerpat před podáním žaloby ke správnímu soudu, je podnět proti nečinnosti podle § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[16] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel v průběhu předmětné daňové kontroly podal celkem tři podněty k ochraně před nečinností podle § 38 daňového řádu. První podnět podal ústně do protokolu dne 25. 9. 2015, který nadřízený správce daně odložil přípisem ze dne 23. 10. 2015. Druhý podnět podal dne 18. 12. 2015, který nadřízený správce daně odložil přípisem ze dne 13. 1. 2016. Třetí podnět podal dne 14. 4. 2016, který nadřízený správce daně odložil přípisem ze dne 16. 5. 2016. Dne 9. 9. 2016 pak stěžovatel podal žalobu na ochranu před nezákonným zásahem.

[17] V podnětu ze dne 25. 9. 2015 stěžovatel mimo jiné uvedl, že „[z] obsahu spisu vedeného k daňové kontrole ze dne 16. 9. 2015 je jasně patrné, že správce daně byl od té doby opět nečinný, přičemž od zajištění daně již uběhly 3 měsíce, aniž by správce daně začal cokoliv prověřovat. Podávám tímto stížnost proti postupu správce daně a žádám, aby správce daně započal v urychleném prověřování daňové povinnosti společnosti Central Europe Mark s.r.o., které povede k ukončení daňové kontroly a uvolnění zajištěné částky neexistující daně.“ V podnětu ze dne 14. 4. 2016 pak stěžovatel tvrdil, že správce daně v daňové kontrole nečiní žádné úkony. Navrhl proto, aby nadřízený správce daně přijal opatření, které nečinnost správce daně odstraní.

[18] Z obsahu podnětů ze dne 25. 9. 2015 a 14. 4. 2016 (podnět ze dne 18. 12. 2015 se týkal jiné nečinnosti správce daně, a to nečinnosti v souvislosti s povinností soustavně prověřovat

změnu důvodů pro existenci zajištění daně ve výši dané zajišťovacím příkazem) jasně vyplývá, že stěžovatel brojil proti nečinnosti žalovaného, která má za následek neúměrné prodlužování daňové kontroly, a domáhal se jejího urychleného ukončení. Stěžovatelem použitý prostředek ochrany v daňovém řízení tedy směřoval k témuž výsledku jako následně podaná zásahová žaloba. Nejvyšší správní soud je na rozdíl od krajského soudu toho názoru, že stěžovatel namítal nezákonnost tvrzeného zásahu z týchž důvodů, jako v následné žalobě. Jak v obou podaných podnětech ze dne 25. 9. 2015 a 14. 4. 2016, tak i v podané zásahové žalobě stěžovatel totiž jasně uvedl, že důvodem podání je nečinnost žalovaného při provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2015.

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

[20] 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.).

[21] 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 23. března 2017

Mgr. David Hipšr
předseda senátu