



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **LAMONTEX a.s.**, se sídlem Blanická 74/28, Cheb, zast. Mgr. et Mgr. Janem Jungem, advokátem, se sídlem Štěpánská 615/24, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Karlovarský kraj**, se sídlem Krymská 2a, Karlovy Vary, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 3. 2019, č. j. 30 A 315/2018 - 122,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 3. 2019, č. j. 30 A 315/2018 - 122, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobkyně se žalobou u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“) domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který měl spočívat v provádění kontrolních postupů daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců ledna až března 2016, aniž však ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím zahájil daňovou kontrolu. S ohledem na uvedené žalobkyně navrhla, aby krajský soud rozhodl, že 1) „*postup Finančního úřadu pro Karlovarský kraj, kdy tento prověřoval tvrzení daňového subjektu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až březen 2016 v rámci „vyhledávací činnosti“, byl nezákonným zásahem“*; 2) „*postup Finančního úřadu pro Karlovarský kraj, kdy tento začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, aniž by řádně a zřetelně vymezil předmět a rozsah daňové kontroly a současně o tomto informoval žalobce, byl nezákonným zásahem“* a 3) „*žalovanému se ukládá, aby řádně a zřetelně vymezil předmět a rozsah probíhající daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až březen 2016, a aby identifikoval datum, kdy učinil první úkon, jímž začal prověřovat daňové povinnosti žalobce (zahájil daňovou kontrolu), a aby s tímto seznámil žalobce.“*

[2] Krajský soud žalobu v záhlaví označeným usnesením (dále jen „napadené usnesení“) odmítl jako nepřijatelnou podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 68 písm. a) téhož zákona. Dovedil totiž, že žalobkyně nevyčerpala před podáním žaloby prostředky ochrany,

jež jí zákon umožňuje. Krajský soud uzavřel, že v souzené věci žalobkyně brojí žalobou proti zásahu správního orgánu, který dosud trvá, jedná se tedy o žalobu zápůrčí. V takovém případě žalobkyně byla povinna před podáním žaloby nejprve uplatnit stížnost podle § 261 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a následně se bránit též žádostí o prošetření způsobu jejího vyřízení podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Tento posledně uvedený prostředek ochrany podle § 261 odst. 6 daňového řádu však před podáním žaloby nevyužila.

II.

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) se nyní brání napadenému usnesení kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s. Navrhuje napadené usnesení zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[4] Stěžovatelka nesouhlasí se závěry krajského soudu ohledně posouzení její žaloby jako zápůrčí a o nutnosti vyčerpat jiné prostředky ochrany nebo nápravy před jejím podáním ve smyslu § 85 s. ř. s. Poukazuje na skutečnost, že krajský soud vydal napadené usnesení dne 11. 3. 2019, avšak již dne 22. 2. 2019 žalovaný vydal oznámení o zahájení daňové kontroly týkající se kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období ledna až března roku 2016. Podle něj měla být daňová kontrola zahájena dne 20. 3. 2019, k čemuž i došlo. Oznámení ze dne 22. 2. 2019 tak lze podle stěžovatelčina mínění považovat za ukončení nezákonného zásahu. V době vydání napadeného usnesení již proto bylo třeba žalobu považovat za žalobu určovací, u níž není třeba před jejím podáním vyčerpat prostředky ochrany či nápravy, jak ostatně uvedl v napadeném usnesení i krajský soud.

[5] Za nesprávný považuje stěžovatelka i závěr krajského soudu, že prostředkem ochrany či nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s. měl být v daném případě podnět k prošetření vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Tento závěr je totiž v rozporu s úvahami vyslovenými rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, přestože i tohoto rozsudku se krajský soud v napadeném usnesení dovolává. Pro uvedené považuje stěžovatelka napadené usnesení též za vnitřně rozporné. Krajský soud neobjasnil, proč s odkazem na zmíněný rozsudek rozšířeného senátu, v němž postup podle § 261 odst. 6 daňového řádu není za prostředek ochrany či nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s. považován, přesto dovedl, že stěžovatelka měla tento prostředek v souzené věci před podáním zásahové žaloby využít.

III.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s argumentací krajského soudu obsaženou v napadeném usnesení a navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. Uvádí, že „[v] rozhodném období tzv. tvrzený nezákonný zásah správce daně stále přetrvával (existoval), tj. jednalo se o žalobu zápůrčí, u které je nutno podmínku dle § 85 SŘS zkontrolovat.“ Žalovaný dále dodává, že první dva žalobní petitivy (viz výše odst. [1] – poznámka soudu) stěžovatelka koncipovala de facto jako požadavek na prohlášení nezákonného zásahu, tedy jako deklaratorní žalobu, třetí petitiv pak jako žalobu zápůrčí. Upozornil však, že správní soudnictví je koncipováno na principu subsidiarity soudní ochrany, tudíž případná nezákonnost v jednání či rozhodování správce daně by měla být primárně napravena či odstraněna jednotlivými mechanismy v rámci správy daní.

[7] Žalovaný potvrzuje stěžovatelkou tvrzené skutečnosti týkající se zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období ledna až března roku 2016. Tím podle mínění žalovaného třetí žalobní petitiv pozbyl na významu. Probíhající daňová kontrola bude ukončena zprávou o daňové kontrole a proti následně vydanému platebnímu výměru se bude moci stěžovatelka bránit v odvolacím řízení.

pokračování

IV.

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

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud předesílá, že kasační stížnost proti usnesení krajského soudu, jímž byla žaloba odmítnuta, lze podat výlučně z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Uvedené ustanovení totiž konzumuje důvody kasační stížnosti jinak podřaditelné i pod § 103 odst. 1 písm. a), c) a d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud v takovém případě hodnotí pouze to, zda krajský soud správně posoudil podmínky pro odmítnutí návrhu, nemůže se však již zabývat námitkami týkajícími se věci samé (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65, ze dne 12. 3. 2009, č. j. 3 As 44/2008 - 80, či ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 As 47/2016 - 39).

[11] Stěžovatelka rozporuje závěr krajského soudu, že byla povinna vyčerpat jiné prostředky ochrany či nápravy před podáním zásahové žaloby a taktéž, že i kdyby tomu tak bylo, tímto jiným prostředkem ochrany v nynější věci není stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu a navazující žádost o prošetření způsobu jejího vyřízení podle § 261 odst. 6 téhož zákona. Oběma těmito výtkám Nejvyšší správní soud přitakává z dále uvedených důvodů.

[12] Rozšířený senát kasačního soudu již ve svém rozsudku ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42 (na nějž ostatně, byť v jiné souvislosti, poukazoval v napadeném usnesení i krajský soud) vysvětlil (srov. zejména argumentaci v odst. [39] až [47] citovaného rozsudku), že stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který je nutno před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správce daně vyčerpat. Z uvedeného je zjevné, že závěr krajského soudu o nepřipustnosti žaloby z důvodu nevyčerpání postupu podle § 261 daňového řádu před jejím podáním, je nesprávný.

[13] Nejvyšší správní soud nemůže současně přisvědčit krajskému soudu ani v tom, že v souzeném případě byla žaloba uplatněná stěžovatelkou tzv. zápuřčí zásahovou žalobou. K tomuto závěru krajský soud dospěl úvahou, že tvrzený zásah „dosud trvá“ (srov. odst. 7 napadeného usnesení). Tento závěr krajský soud přijal „jednak ze samotného žalobního petitu a jednak z odůvodnění žaloby, podle kterého žalobce považuje úkony správce daně co do obsahu i rozsahu za faktické vedení daňové kontroly (...)“.

[14] S takovým „zkratkovitým“ posouzením věci však kasační soud nesouhlasí. Přinejmenším z obsahu tří stěžovatelkou zformulovaných žalobních petitů (viz opět odst. [1]) je zjevné, že první dva jsou zcela zřetelně a jednoznačně formulovány jako tzv. určovací či deklaratorní žalobní petity. Pouze třetí žalobní petit je nepochybně petitem, jímž se stěžovatelka domáhala, aby žalovanému bylo uloženo něco učinit, resp. fakticky upustit od určitého závadného jednání. Měl-li tedy krajský soud za to, že ze žalobních tvrzení jednoznačně plyne, že tvrzený zásah trvá, pak v rozporu s tímto závěrem byla formulace prvních dvou navržených žalobních petitů. Krajský soud v takovém případě měl ve spolupráci se stěžovatelkou tento „rozpor“ vyjasnit a pokusit se o jeho odstranění, například postupem podle § 37 odst. 5 s. ř. s., jak ostatně naznačil i rozšířený senát v rozsudku ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 - 160 (ten byl sice zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, nikoliv však ve vztahu k závěrům obsažených právě v části, jež přílehavě dopadá i na postup v souzené věci - srov. odstavce [61] a [62] citovaného rozsudku rozšířeného senátu).

[15] Jinými slovy, měl-li krajský soud za to, že vedle sebe nemohou obstát v jedné žalobě požadavky, jež odpovídají jednak žalobě záporní a jednak žalobě určovací (jak lze z napadeného usnesení v odst. 7. nepřímo dovodit), měl se pokusit tyto nejasnosti či nepřesnosti ve spolupráci se stěžovatelkou odstranit. Bylo tudíž jeho povinností stěžovatelku o uvedených rozporech či nejasnostech poučit a vyčkat její reakce, například v podobě částečného zpětvzetí žaloby popřípadě změny žaloby. Takto však krajský soud nepostupoval a bez dalšího celou žalobu posoudil jako záporní. I v tom pochybil a dopustil se vady řízení, jež mohla mít vliv na zákonnost napadeného usnesení. Jeho závěr o odmítnutí žaloby pro nepřipustnost tak byl z tohoto pohledu překvapivý.

[16] Nejvyšší správní soud nemůže v této souvislosti opomenout ani § 87 odst. 1 s. ř. s., podle něhož v případě, že předmětem řízení je záporní zásahová žaloba, je povinen rozhodovat na základě skutkového stavu věci zjištěného ke dni svého rozhodnutí. Ze stěžovatelčiných tvrzení, jež potvrzuje i žalovaný (viz výše), však vyplývá, že již v době před vydáním napadeného usnesení žalovaný oznámil stěžovatelce zahájení daňové kontroly ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období ledna až března roku 2016. Skutečnost, zda zásah v době vydání napadeného usnesení trval či nikoliv tak nebyla v době rozhodnutí soudu postavena na jisto. Nelze než uzavřít, že i závěr, že „žalobce brojí proti zásahu správního orgánu, který dosud trvá, tj. jedná se o žalobu záporní“ byl přinejmenším předčasný.

[17] Pouze pro doplnění k právě vyslovenému Nejvyšší správní soud dodává, že nesouhlasí s dílčí stížností námitkou, že je napadené usnesení vnitřně rozporné, pokud na straně jedné odkazuje na rozsudek rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 58/2017 - 42 a současně dovozuje, že stěžovatelka měla vyčerpat před podáním žaloby prostředky ochrany, jež jí poskytuje § 261 daňového řádu, ač tentýž rozsudek vyslovil opak. Je tomu tak proto, že z obsahu napadeného usnesení je zjevné, že citovaný rozsudek rozšířeného senátu krajský soud podpůrně použil pro svoji obecnou argumentaci o předpokladech uplatnění jednotlivých typů zásahových žalob (určovací a záporní). V tomto směru sledoval závěry rozsudku rozšířeného senátu, který obecně vyslovil, že v případě deklaratorní žaloby je žalobce vyčerpat nemusí, na rozdíl od žaloby záporní. Naproti tomu úvahu, o jaký konkrétní prostředek ochrany či nápravy, jenž musí stěžovatelka před podáním žaloby využít, se má jednat, krajský soud vyslovil již bez vztahu k relevantní judikatuře kasačního soudu. V tomto ohledu nakonec dospěl k nesprávným závěrům, když s největší pravděpodobností přehlédl příslušné pasáže téhož rozsudku rozšířeného senátu, podle nichž takovým jiným prostředkem ochrany v daném případě nemůže být postup podle § 261 daňového řádu. Tento dílčí závěr kasačního soudu však nemá žádný vliv na výsledek řízení o kasační stížnosti.

V.

[18] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. byl naplněn, kasační stížnost je důvodná, a proto napadené usnesení zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 část věty první před středníkem s. ř. s.

[19] V dalším řízení je v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Krajský soud tudíž nejprve ve spolupráci se stěžovatelkou vyjasní, zda se žalobou domáhá pouze vyslovení, že tvrzený zásah byla nezákonný (tj. jedná se o žalobu určovací), či zda se domáhá pouze, nebo také, uložení určité povinnosti žalovanému (tj. jedná se svojí podstatou o žalobu záporní) s ohledem na skutečnost, že v tomto směru dosud nepaduje shoda mezi žalobními tvrzeními a navrženými žalobními petity. Teprve poté může krajský soud uvážit, o jaký typ zásahové žaloby se jedná a zda v konkrétním případě měla stěžovatelka

pokračování

před podáním žaloby vyčerpat jiné prostředky ochrany či nápravy v smyslu § 85 s. ř. s. a zda je v daném případě žaloba přípustná či nikoliv.

[20] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne též o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 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 10. září 2020

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu