

U S N E S E N Í

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: KORABEL družstvo**, se sídlem Karlínské náměstí 59/12, Praha 8, *zastoupeného JUDr. Ing. Petrem Václavíkem, advokátem se sídlem U nákladového nádraží 1949/2, Praha 3*, proti **žalovanému: Finanční úřad pro Karlovarský kraj**, se sídlem Krymská 2a, Karlovy Vary, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, který má spočívat v rozšíření daňové kontroly protokolem č. 959111/17/2401-60563-401066 ze dne 21. 11. 2017,

t a k t o :

- I. **Žaloba se odmítá.**
- II. **Žalobci se z účtu Krajského soudu v Plzni vrací zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 2.000,- Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto usnesení.**
- III. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

Dne 7. 3. 2017 Finanční úřad pro Karlovarský kraj zahájil u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2016 (protokol ze dne 7. 3. 2017, č.j. 190677/17/2401-60563-404915). Dne 21. 11. 2017 Finanční úřad pro Karlovarský kraj uvedenou daňovou kontrolu rozšířil o kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2017, červenec 2017 a srpen 2017 (protokol ze dne 21. 11. 2017, č.j. 959111/17/2401-60563-401066).

Žalobou proti nezákonnosti daňové kontroly se žalobce domáhá vydání tohoto rozsudku:

- I. Určuje se, že rozšíření daňové kontroly protokolem č. 959111/17/2401-60563-401066 dne 21. 11. 2017 je nezákonné. Žalovanému se ukládá povinnost zastavit daňovou kontrolu v rozsahu jejího rozšíření protokolem č. 959111/17/2401-60563-401066 ze dne 21. 11. 2017.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení k rukám jeho zástupce, a to do 3 dnů od právní moci rozsudku.

Soud se nejprve zabýval přípustností podané žaloby. Podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže návrh je podle tohoto

zákona nepřipustný. Podle § 85 s. ř. s. žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu je 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.

Z žaloby není patrné, že by se žalobce domáhal ochrany nebo nápravy jinými právními prostředky. Ve vyjádření žalovaného správního orgánu k žalobě se uvádí, že dle § 261 daňového řádu žalobce měl (a stále má) v průběhu této kontroly právo správci daně podat stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Podaná stížnost by pak byla správcem daně posouzena ve lhůtě 60 dní ode dne jejího podání, kdy s výsledkem posouzení stížnosti by byl žalobce srozuměn. Pokud by byly důvody uvedené ve stížnosti shledány jako důvodné, správce daně by byl povinen učinit nezbytná opatření k nápravě. Toto šetření stížnosti správcem daně není v rámci daňového řízení definitivní, neboť žalobce by měl v souladu s § 261 odst. 6 daňového řádu právo podat k nadřízenému Odvolacímu finančnímu ředitelství návrh či žádost na prošetření způsobu vyřízení jím podané původní stížnosti. Na tuto argumentaci reagoval žalobce v replíce tak, že nesdílí názor žalovaného, že by se mohl bránit proti nezákonnému zásahu stížností podle daňového řádu. Koncepčně i textově je stížnost v daňovém řádu upravena shodně se stížností ve správním řádu. Úprava ve správním řádu existuje již celou řadu let, vždy se vztahovala i na řízení daňová, avšak judikatura podání stížnosti, jako prostředku předcházejícímu žalobě proti nezákonnému zásahu nevyžadovala, např. i podle rozsudku NSS sp. zn. 4 Aps 2/2010. V případě daňové kontroly byly vyžadovány pouze námitky podle zákona o správě daní a poplatků, tento institut byl však s přijetím daňového řádu zrušen. Na svém žalobním návrhu setrval žalobce v plném rozsahu.

Mezi účastníky řízení je tu tak spor o to, zda v daném případě je přístup k soudní ochraně proti daňové kontrole podmíněn vyčerpáním stížnosti podle § 261 daňového řádu.

K tomu zdejší soud uvádí, že za předchozí právní úpravy došel rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve věci ochrany daňového subjektu před daňovou kontrolou k těmto závěrům: „I. *Zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního. II. Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpал právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.*“ (usnesení ze dne 31. 8. 2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS).

Na tyto závěry Nejvyšší správní soud za účinnosti nové právní úpravy navázal v rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č.j. 9 Aps 4/2013-25, publ. pod č. 2956/2014 Sb. NSS, tímto názorem týkajícím se přípustnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem – nezákonnou daňovou kontrolou:

„Nejvyšší správní soud vyšel z toho, že v rámci předchozí právní úpravy v zákoně o správě daní a poplatků prostředkem ochrany dle § 85 s. ř. s. proti zahájení i provádění daňové kontroly byly námitky dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků; k tomu viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikované pod č. 735/2006 Sb. NSS, dostupné stejně jako další zde citovaná

rozhodnutí zdejšího soudu z www.nsssoud.cz. Právní regulace zmíněných námitek vycházela z toho, že „daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně“ [§ 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků] a „nadřízený pracovník námitce vyhoví a zajistí nápravu nebo daňovému subjektu sdělí písemně důvody, pro které nelze námitce vyhovět“ (§ 16 odst. 6, věta druhá, tohoto zákona). Dle názoru Nejvyššího správního soudu mají námitky dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků a stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu obdobný charakter v těch ohledech, které jsou rozhodné pro kvalifikování těchto institutů jako způsobilého prostředku ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., který musí být vyčerpán před podáním zásahové žaloby proti zahájení či provádění daňové kontroly.

Oba zmíněné instituty (námitky i stížnost) lze totiž použít ve vztahu k daňové kontrole. U námitek je tato skutečnost zřejmá bez dalšího z výše citované právní úpravy v zákoně o správě daní a poplatků. Stížnost dle § 261 daňového řádu má sice subsidiární charakter – lze ji využít tehdy, když daňový zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany (§ 261 odst. 1 daňového řádu), pokud však má daňový subjekt, stejně jako v nynější věci, za to, že daňová kontrola nemohla být vůbec zahájena způsobem, jakým k tomu došlo, a nemůže ani nadále probíhat, nenabízí se jiný prostředek ochrany než stížnost, s nímž by bylo pro takovou situaci počítáno. I odborná literatura si všímá toho, že stížnost dle § 261 daňového řádu nalezne své uplatnění proti postupu správce daně při daňové kontrole (viz Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žišková, M. Daňový řád Komentář. II díl. Praha: Wolters Kluwer. 2011, s. 1503; dále též Kobík, J.; Kohoutková, A. Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc: ANAG. 2013. s. 1086). O tom, že stížnost dle § 261 daňového řádu se uplatní i při daňové kontrole, ostatně svědčí i § 261 odst. 4, věta poslední, daňového řádu, která řeší časový aspekt vztahu daňové kontroly a podané stížnosti. Lze dodat, že i důvodová zpráva k daňovému řádu výslovně zmiňuje, že institut stížnosti nahradil institut námitek proti postupu pracovníka správce daně při daňové kontrole.

Jak námitky dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, tak stížnost dle § 261 daňového řádu dále vychází z dispozitivní zásady. Daňový subjekt tak má právo na jejich uplatnění a již jejich samotné uplatnění iniciuje příslušný postup, v němž se prověřují výhrady daňového subjektu proti daňové kontrole. Zahájení takového postupu přitom není na správním uvážení správce daně a není ani vázáno na žádné další podmínky. Již samotné podání námitek proti postupu pracovníka správce daně při daňové kontrole či stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole zakládá povinnost příslušné úřední osoby, resp. příslušného správce daně se námitkou či stížností zabývat. Tímto otevřeným přístupem daňového subjektu k možnosti obrany proti daňové kontrole na základě námitek či stížnosti je naplněn jeden z podstatných požadavků na prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s.

U stížnosti z § 261 odst. 3, věty první, daňového řádu vyplývá nutnost zabývat se všemi skutečnostmi v nich uplatněnými, jimiž daňový subjekt odůvodňuje svůj názor na nezákonnost při zahájení či provádění daňové kontroly. Jakkoli u námitek dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků nebyla v právní úpravě výslovně zmíněna povinnost zabývat se všemi v námitce uplatněnými výhradami, vyplývala ze samotné podstaty tohoto institutu. I tato charakteristika námitek a stížnosti svědčí závěru, že v obou případech jde o prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., v jehož rámci může daňový subjekt napadnout a nechat napravit všechna myslitelná pochybení při daňové kontrole.

Podstatné dále je, že v případě důvodnosti námitek i stížnosti nastupuje nutnost zjednat nápravu (u námitek v souladu § 16 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků), resp.

nutnost přijmout nezbytná opatření k nápravě (u stížnosti v souladu s § 261 odst. 5 daňového řádu). Tím je naplněn další nezbytný znak, aby určitý právní institut mohl být označen za prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., kterým je bezprostřední schopnost korigovat provádění úkonu, který je předmětem zásahové žaloby, nebo takovému úkonu přímo zamezit či jej zakázat tam, kde to ochrana daňového subjektu vyžaduje.

V poslední řadě lze zmínit, že vyřízení námitek ani stížnosti nepředstavuje rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Pokud by tomu tak bylo, nebyla by soudní ochrana možná skrze žalobu proti nezákonnému zásahu, ale skrze žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 s. ř. s. Ve vztahu k této otázce u námitek dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků rozšířený senát zdejšího soudu v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, konstatoval: „Soudní ochrana podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je vyloučena samotným charakterem námitek a způsobem, jakým je o nich rozhodováno. Smyslem námitek je operativní zajištění nápravy vadného postupu kontrolního pracovníka. Vyhověno je jim faktickým úkonem, při nevyhovění je rozhodnutí pouze sdělením důvodů. Negativní vyřízení námitek, i když má formu rozhodnutí, nemá právní obsah rozhodnutí. Pokud nebylo námitkám vyhověno, ani o nich rozhodnuto, nebylo by možno se rozhodnutí domoci, neboť nejde o nečinnost podřaditelnou pod ustanovení § 79 a násl. s. ř. s.“ Obdobnou úvahu lze přitom učinit i ve vztahu ke stížnosti dle § 261 daňového řádu, její charakter a způsob, jakým je o ní rozhodováno, se neliší od popsaných námitek. S vyřízením důvodné stížnosti se také pojí bezodkladné přijetí nezbytných opatření k nápravě, která mohou mít povahu faktického úkonu. O výsledku šetření a přijatých opatřeních se stěžovatel vyrozumívá. Dále lze podpůrně dodat, že vyřízení stížnosti se neděje v řízení, ale představuje pouhý postup.

Pro zmíněné shodné charakteristické rysy stížnosti dle § 261 daňového řádu a námitek dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že shodně jak námitky v zákoně o správě daní a poplatků představovaly prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., je tímto prostředkem ochrany stížnost dle § 261 daňového řádu.

Za odlišnost úpravy námitek dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků od úpravy stížnosti dle § 261 daňového řádu krajský soud označil výslovnou úpravu lhůty, v níž je nutno stížnost vyřídit, a možnost daňového subjektu nechat prošetřit způsob vyřízení stížnosti nejbližší nadřízeným správcem daně. K tomu zdejší soud uvádí, že ve vztahu ke zmíněným námitkám dle zákona o správě daní a poplatků rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, dovedl třicetidenní lhůtu k jejich vyřízení; samotnou existencí lhůt k vyřízení se tak námitky a stížnost neliší (rozdílná je délka této lhůty, což však nehraje podstatnou roli). Jak plyne ze zmíněného usnesení rozšířeného senátu, na které lze v podrobnostech odkázat, existence lhůty u prostředku ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s. má značný význam ve vztahu k lhůtám dle § 84 s. ř. s. pro podání zásahové žaloby, naopak neexistence lhůt pro vyřízení prostředku ochrany by v řízení o zásahové žalobě činila značné problémy. Výslovná úprava lhůt k vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu tak nemůže vést k závěru, že stížnost dle § 261 daňového řádu nemůže být prostředkem ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., ale námitky dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků jím být mohly. V souvislosti se lhůtami lze zmínit, že samotné podání stížnosti není výslovně omezeno žádnou lhůtou (stejně jak to bylo i u zmíněných námitek dle zákona o správě daní a poplatků). Nicméně z povahy věci vyplývá, že má-li taková stížnost směřovat proti postupu správce daně při daňové kontrole, proti němuž má skýtat

ochranu, lze ji uplatnit jen v průběhu této kontroly. Podání takové stížnosti po ukončení daňové kontroly je totiž bezpředmětné.

Ve vztahu k právu daňového subjektu dle § 261 odst. 6 daňového řádu nechat prošetřit vyřízení stížnosti, je sice možno konstatovat, že jde o odlišnost od námitek, jelikož proti rozhodnutí o námitkách se nebylo možno odvolat dle výslovné úpravy v § 16 odst. 6, věte poslední, zákona o správě daně a poplatků, nejde však o odlišnost, která by oslabovala charakter stížnosti jako způsobilého prostředku ochrany dle § 85 s. ř. s., naopak lze soudit, že daňovému subjektu poskytuje žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti další možnost ochrany (k tomu viz dále).“.

Uvedené názory nedávno aproboval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v souvislosti s problematikou objektivních a subjektivních lhůt k podání zásahové žaloby v rozsudku ze dne 21. 11. 2017, č.j. 7 As 155/2015-160:

„[43] Princip subsidiarity zásahové žaloby vůči prostředkům ochrany existujícím v řízení před správními orgány požaduje, aby se před podáním žaloby účastník řízení domáhal ochrany nejprve v rámci systému veřejné správy, je-li to možné. Zákon v § 85 s. ř. s. používá pojem „jiný právní prostředek ochrany nebo nápravy“, aniž by blíže specifikoval, jaký je jeho charakter. ...

[44] Využití „právních prostředků“ ve smyslu § 85 s. ř. s., jakožto podmínka přípustnosti zásahové žaloby, je tak ponechána soudní interpretaci, v níž ovšem zde více než jinde musí být uplatňován princip jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu, který zdůrazňuje systémový pohled na právo. Jestliže se tento interpretační přístup v judikatuře uplatnil dokonce mezi jednotlivými obory soukromého a veřejného práva, tím spíše je třeba jej prosazovat v procesních úpravách práva veřejného. Nacházejí-li se mezi nimi dílčí odlišnosti v úpravách obdobných institutů, je na ně třeba nahlížet jednotným pohledem, nemají-li skutečně racionální základ pro odlišné používání. Rozhodujícím kritériem musí být nikoli dosavadní „zažitá“ praxe orgánů veřejné správy, nýbrž právní jistota jejich adresátů, že prostředky, které jim zákon poskytl k ochraně práv, mohou zásadně ve srovnatelných situacích používat obdobně s jistotou, že orgány veřejné správy budou obdobně reagovat a v případě nezjednání nápravy uvnitř veřejné správy bude zachována za obdobných podmínek cesta k soudní ochraně.

[45] Nejvyšší správní soud za takovýto prostředek ochrany, který je nutno primárně vyčerpat, dosud označoval např. ... námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (usnesení rozšířeného senátu č. 735/2006 Sb. NSS ve věci Lesy Vyšší Brod, a. s.), v návaznosti na posledně citované usnesení a na nový daňový řád (zákon č. 280/2009 Sb.) stížnost dle 261 odst. 1 až 5 daňového řádu a žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 téhož zákona,

[46] ... Rozšířený senát se s názory judikatury popsanými v tomto bodě ztotožňuje.“.

Judikatura Nejvyššího správního soudu tedy předmětný spor mezi účastníky řízení jednoznačně vyřešila: nedomáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný, je v daném případě nutno před podáním zásahové žaloby vyčerpat stížnost podle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu a žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti podle § 261 odst. 6 uvedeného zákona. To však žalobce neučinil.

Jelikož podaná žaloba je z výše uvedených důvodů nepřípustná, soud ji podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s. usnesením odmítl.

Vzhledem k tomu, že žaloba byla odmítnuta, nezabýval se soud věcnými argumenty v ní obsaženými.

Žaloba byla před prvním jednáním odmítnuta, a proto soud vrátí z účtu soudu zaplacený soudní poplatek za řízení o žalobě, který je splatný podáním žaloby (= 2.000,- Kč) [§ 10 odst. 3 věta třetí zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů].

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 3 věty první s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 5. dubna 2018

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost: K.