



ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK

## JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **PRO CONCORDIAM, s.r.o.**, se sídlem Praha 1, Staré Město, Rytířská 406/10, zastoupen JUDr. Davidem Heryánem, advokátem se sídlem Poděbrady, Na Chmelnici 289/22, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

### t a k t o :

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

### O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou ke zdejšímu soudu domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného.

### I. Podstata věci

Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 1 (dále též „správce daně“), zaslal dne 13.4.2015 žalobci dvě výzvy k odstranění pochybností ve vztahu k žalobcovu přiznání k dani z přidané hodnoty za období leden 2015 a únor 2015. Žalobce proti oběma výzvám podal stížnosti proti postupu správce daně. Obě tyto stížnosti byly správcem daně vyhodnoceny jako nepřípustné (vyrozuměními o výsledku prošetření stížnosti na postup správce daně podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dále jen „daňový řád“, ze dne 15.7.2015). Proti oběma vyrozuměním podal žalobce žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížností podle § 261 odst. 6 daňového řádu.

Žalovaný dvěma vyrozuměními o prošetření způsobu vyřízení stížnosti vydanými dne 20.10.2015 (č.j. 34608/15/5100-41457-711502 a č.j. 34606/15/5100-41457-711502) shledal žalobcovy žádosti částečně důvodnými.

### II. Shrnutí žaloby

Žalobce v žalobě uvádí, že za nezákonný zásah považuje obě vyrozumění žalovaného o prošetření způsobu vyřízení stížnosti vydaná dne 20.10.2015. Podle žalobce se jedná o vyrozumění nezákonná a zmatečná, neboť zákon jasně hovoří o bezodkladném učinění nezbytných opatření, o úředním záznamu a o bezodkladném vyrozumění stěžovatele. Nic z toho však v daném případě žalovaný neučinil. Žalobce dále rozporuje závěry a tvrzení žalovaného obsažená v předmětných vyrozuměních.

Z výše uvedeného důvodu se žalobce domáhal, aby soud určil, že vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížností č.j. 34608/15/5100-41457-711502 a č.j. 34606/15/5100-41457-711502 jsou nezákonná. Na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejšími soudem.

### III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný nesouhlasí s právním názorem žalobce a žalobu považuje za nedůvodnou. Odkazuje k tomu na rozsudky zdejšího soudu ve věcech sp.zn. 29 A 26/2015 a 29 A 97/2014, kde soud uzavřel, že vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu není zásahem, proti kterému by bylo lze podat žalobu na ochranu před nezákonným zásahem. Žalobu tedy navrhuje zamítnout. I žalovaný na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejšími soudem.

### IV. Posouzení věci

Soud se v mezích žalobních bodů zabýval tím, zda lze na základě zjištěného skutkového stavu dospět k závěru o nezákonnosti zásahu žalovaného, přičemž shledal, že žaloba není důvodná.

Podle § 82 zákona č. 150/202 Sb., soudní řád správní ve znění pozdějších předpisů (dále též s. ř. s.), se může každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých

právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. V tomto typu žaloby musí tedy žalobce vymezit to, v čem spatřuje nezákonný zásah, jakož i správní orgán, který jej provedl. Účinky podané žaloby pak nastupují pouze ve vztahu k tvrzenému nezákonnému zásahu, který žalobce v žalobě označil.

Žalobce za nezákonný zásah, proti němuž brojil podanou žalobou, výslovně označil vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení jeho stížností č.j. 34608/15/5100-41457-711502 a č.j. 34606/15/5100-41457-711502. Z takto vymezeného zásahu a žalobou označeného správního orgánu, který jej měl provést, soud vycházel při posouzení žaloby. Nutno doplnit, že žalobce se domáhal pouze určení nezákonnosti tvrzeného zásahu, soud proto vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu (§ 87 odst. 1 *in fine* s.ř.s.).

Zákon pojem nezákonného zásahu, pokynu nebo donucení blíže nedefinuje. Jde o vcelku různorodou skupinu úkonů, které nenaplňují znaky rozhodnutí, a přesto jsou způsobilé zasáhnout do právní sféry konkrétních jedinců, přímo je zkrátit na právech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.7.2007, č.j. 2 Aps 1/2007-58; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Musí se jednat o opatření, které je závazné a lze jej vynutit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.5.2008, č.j. 2 Aps 3/2007-91). Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2010, č.j. 7 Aps 3/2008-98, publ. pod č. 2206/2011 Sb. NSS, pak *„zásahová žaloba chrání proti jakýmkoli jiným aktům či úkonům veřejné správy směřujícím proti jednotlivci (než je rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s. – pozn. zdejšího soudu), které jsou způsobilé zasáhnout sféru jeho práv a povinností a které nejsou pouhými procesními úkony technicky zajišťujícími průběh řízení. Nemusí jít nutně o akty neformální povahy či jen o faktické úkony, nýbrž i o jakékoli jiné konání či opomenutí konat, nelze-li je podřadit pod pojem rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s. Zásahem proto může být i nezákonná nečinnost spočívající v neučinění nějakého úkonu jiného než rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s.“*

Ochrana podle § 82 a násl. s.ř.s. je přitom důvodná tehdy, jsou-li kumulativně splněny podmínky plynoucí z těchto ustanovení. Není-li tedy byt' jen jediná ze zákonných podmínek splněna, nelze ochranu před zásahem správního orgánu poskytnout (viz zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.3.2005, č.j. 2 Aps 1/2005-65, publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS, dále též např. rozsudek téhož soudu ze dne 9.1.2013, č.j. 1 Aps 10/2012-20).

Jak plyne z výše uvedeného, o zásah ve smyslu § 82 s.ř.s. se v první řadě jedná pouze za předpokladu, že v žalobě tvrzeným jednáním by žalobce mohl alespoň potenciálně být přímo zkrácen na svých právech. To konkrétně znamená, že mezi napadeným zásahem a tvrzeným porušením práv musí existovat bezprostřední vztah (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31.1.2007, č.j. 2 Aps 1/2006-80, publ. pod č. 1176/2007 Sb. NSS, a ze dne 17.7.2007, č.j. 2 Aps 1/2007-58).

Již zde je ovšem nutno uzavřít, že napadenými vyrozuměními žalovaného nebyl žalobce přímo zkrácen na svých právech. Těmito přípisys žalovaný pouze reagoval na žalobcovu podání – žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu ohledně postupu správce daně souvisejícího s vydáním výzev k odstraňování pochybností. Těmito podáními se žalovaný zabýval a částečně jim vyhověl, byť současně shledal žalobcovy stížnosti v některých částech nepřijatelnými. Těmito vyrozuměními žalovaný neuložil žalobci žádné povinnosti, ani neomezil jeho práva, současně nelze hovořit o jeho nečinnosti. Právní postavení žalobce v důsledku předmětných vyrozumění nedoznalo žádné změny. Lze podotknout, že daňový subjekt má samozřejmě dle okolností právo na podání stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu, resp. posléze na podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, zahrnující v sobě též povinnost, aby se příslušný orgán takovou žádostí zabýval, nelze však již hovořit o právu na vyhovění stížnosti či žádosti. O žádný přímý zásah do práv žalobce se tak nejednalo.

Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu je zvláštním prostředkem nápravy ve vztahu k vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu podřízeným správcem daně. Nadřízený správce daně samozřejmě má možnost na základě žádosti daňového subjektu do jisté míry regulovat postup podřízeného správce daně, to však nic nemění na tom, že soudní ochraně dle § 82 a násl. s.ř.s. podléhá onen prvotní zásah do práv žalobce, tedy zásah způsobený postupem podřízeného správce daně. Jinými slovy řečeno, stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu a žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 téhož zákona jsou pouhým prostředkem ochrany na úrovni správních orgánů, jehož vyčerpáním je podmíněna přípustnost zásahové žaloby směřující proti přímému zásahu správce daně do práv osoby zúčastněné na správě daní (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.11.2013, č.j. 9 Aps 4/2013-25, publ. pod č. 2956/2014 Sb. NSS).

V daném případě byly takovým „zásahem“ právě výzvy správce daně k odstranění pochybností. Zásahem správního orgánu může být totiž samotná daňová kontrola či postup k odstranění pochybností jako celek, není ovšem vyloučeno, aby za nezákonný zásah byly považovány též jednotlivé úkony činěné v jejich rámci, a to úkony zcela zjevně vybočující ze zákonného účelu daňového řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2014, č.j. 6 Afs 46/2014-39). Jak ostatně plyne ze žaloby, žalobce zřejmě proti těmto zásahům správce daně žalobu podal k Městskému soudu v Praze.

K povaze institutu stížnosti dle § 261 daňového řádu pak soud odkazuje na jeho podrobnou charakteristiku uvedenou v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3.11.2015, č.j. 2 Afs 143/2015-71: „*Stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu může být podána ze dvou důvodů. Za prvé může jít o nevhodné chování úředních osob správce daně a za druhé o postup správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že stížnost nelze v žádném případě chápat jako řádný, mimořádný, resp. dozorčí opravný prostředek. Jedná se o doplňkový prostředek ochrany sloužící zejména k bezprostřední nápravě vad postupu správce daně a nevhodného chování úředních osob. Nutno rovněž podotknout, že jak*

*šetření stížnosti, tak i prošetřování způsobu jejího vyřízení nadřízeným orgánem není řízením, s jehož výsledkem by bylo spojeno vydání rozhodnutí. Stížnost je navíc prostředkem subsidiárním, ultima ratio, který lze podat pouze v případě, nepřipadá-li v úvahu žádný jiný prostředek ochrany. Nejvyšší správní soud předesílá, že daňový řád upravuje velké množství ochranných prostředků, které budou mít před podáním stížnosti přednost; jedná se např. o odvolání, rozklad, námitku, obnovu řízení, přezkum, ochranu před nečinností, žádost o prodloužení lhůty, stížnost na postup plátce daně, námitku podjatosti, apod. Odvolání je například přípustné proti každému nepravomocnému rozhodnutí správce daně, pokud není výslovně stanoveno, že tomu tak není; je tak zachována dvojinstančnost řízení. Nutno také upozornit, že existuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jež lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze-li odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu (po ukončení sporného postupu)“.*

Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že stížností podle § 261 daňového řádu „nelze napadat skutkové ani právní závěry správce daně. Daňové orgány a potažmo také krajský soud správně dovodily, že stížností na postup správce daně nelze namítat hodnocení důkazních prostředků, které předchází zjištění skutkového stavu věci. Hodnocení důkazních prostředků totiž není postupem ve smyslu § 261 daňového řádu. Bylo-li by možné řešit nesouhlas s uvedeným ‚postupem‘ v rámci stížnosti a přezkoumávat jej dle § 261 odst. 6 daňového řádu, nadřízený orgán by tak předjímal rozhodnutí o případném řádném opravném prostředku, a byla by tak popřena zásada dvojinstančnosti daňového řízení. Napadá-li totiž stěžovatel postup při dokazování a hodnocení důkazních prostředků, jimiž je zjišťován skutkový stav věci, napadá také skutkové závěry správce daně, což stížnost dle § 261 daňového řádu neumožňuje. Kromě toho je předmětná stížnost nepřípustná také proto, že nebyla dodržena podmínka subsidiarity využití tohoto ochranného prostředku. Daňový subjekt totiž disponuje jinými prostředky, kterými se může domoci změny hodnocení důkazů, resp. skutkového stavu, a to prostředky podle § 88 odst. 3 daňového řádu, tj. návrhy a vyjádřeními ke kontrolním zjištěním před ukončením daňové kontroly. Po ukončení daňové kontroly a po vydání dodatečného platebního výměru lze proti tomuto rozhodnutí navíc podat odvolání podle § 109 daňového řádu, v němž lze brojit jak proti postupu správce daně při hodnocení důkazů, tak proti dostatečnosti skutkových a právních závěrů zachycených ve zprávě o daňové kontrole, neboť podle § 147 odst. 4 daňového řádu [d]ojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, (...), považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, (...). Jak již bylo shora vysvětleno, subsidiarita využití institutu stížnosti dle § 261 daňového řádu neznamená, že jiný prostředek ochrany se nabízí v ten samý okamžik jako stížnost, ale postačí, je-li možné postup správce daně napadnout tímto jiným opravným prostředkem v budoucnu“.

Na závěr soud pouze uvádí, že ke shodnému názoru (tj. že vyrozuměním o prošetření způsobu vyřízení stížnost dle § 261 odst. 6 daňového řádu není stěžovatel přímo zkrácen na svých právech, tak jak to vyžaduje § 82 s.ř.s.) zdejší soud dospěl již v minulosti, a to ve věcech sp.zn. 29 A 78/2013, 29 A 26/2015 a 29 A 97/2014.

Totožný právní názor přitom zaujal i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27.11.2014 ve věci sp.zn. 7 Afs 125/2014.

Za této situace soud žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 87 odst. 3 s.ř.s., aniž by bylo třeba zabývat se naplněním dalších podmínek její důvodnosti.

#### V. Náklady řízení

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží; to náleží žalovanému. Tomu však žádné náklady přesahující jeho běžné náklady úřední činnosti nevznikly, navíc jejich náhradu žalovaný ani nepožadoval, a proto soud rozhodl tak, že žalovanému, byť procesně úspěšnému, se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

#### **P o u č e n í :**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 23.3.2016

Za správnost vyhotovení:  
Romana Lipovská

David Raus, v.r.  
předseda senátu