



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: **EKO-Chlebičov, a. s.**, se sídlem Chlebičov, Hlavní 65, zastoupený JUDr. Františkem Divíškem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Velké nám. 16, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem,

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 u Krajského soudu v Brně domáhá, aby soud určil, že vyrozumění o prošetření vyřízení žalobcovy stížnosti č.j. 10905/15/5100-41455-711417 je nezákonné.

I. Podstata věci

Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště v Opavě (dále též „správce daně“), v rámci daňové kontroly týkající se daně z příjmů právnických osob za rok 2010 a daně z přidané hodnoty za leden až prosinec 2010 žalobci dne 20.1.2015 oznámil termín projednání zpráv o daňové kontrole (3.2.2015). Žalobce podáním doručeným správci daně dne 21.1.2015 požádal o prodloužení lhůty k projednání zpráv o daňové kontrole. Správce daně dne 27.1.2015 žalobci sdělil, že „odklad termínu projednání zpráv o daňové kontrole nepovažuje za opodstatněný“ a žalobce předvolal k projednání zpráv opět na den 3.2.2015.

Žalobce zaslal dne 2.2.2015 podání nazvané „stížnost na postup správce daně při daňové kontrole a omluva z určeného termínu projednání zprávy...“, v němž nesouhlasil s postupem správce daně a namítal, že musí být nejprve rozhodnuto o jeho stížnosti podané ve smyslu § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), a teprve poté mohou být projednány zprávy o daňové kontrole.

Na toto podání žalobce reagoval správce daně dne 4.2.2015 předvoláním, v němž žalobce vyzýval k tomu, aby se dostavil k projednání zpráv o daňové kontrole dne 13.2.2015. Správce daně se zde také vyslovil k žalobcovým argumentům obsaženým ve stížnosti ze dne 2.2.2015.

Žalobce dne 12.2.2015 zaslal žalovanému žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně podle § 261 odst. 6 daňového řádu a téhož dne doručil správci daně podání nazvané „omluva z určeného termínu projednání zpráv o daňové kontrole z důvodu podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně“.

Správce daně dne 16.2.2015 zaslal žalobci zprávy o daňové kontrole do datové schránky zástupce. Dospěl totiž k závěru, že se žalobce vyhýbá projednání zpráv o daňové kontrole, neboť se opakovaně bezdůvodně nedostavuje k jejich projednání. Následně dne 17.2.2015 vydal správce daně dodatečné daňové výměry na daň z příjmů právnických osob za rok 2010 a na daň z přidané hodnoty za období únor až listopad 2010, jimiž žalobci doměřil daň z přidané hodnoty a daň z příjmů.

Proti těmto platebním výměrům podal žalobce dne 19.3.2015 odvolání, v němž mj. namítal pochybení správce daně při nevyhovění jeho žádosti o prodloužení lhůty k projednání zpráv, proti způsobu vyřízení jeho stížnosti, jakož i proti závěru, že se žalobce vyhýbá projednání zpráv o daňové kontrole.

Dne 10.4.2015 žalovaný žalobci doručil vyrozumění č.j. 10905/15/5100-41455-711417 o prošetření způsobu vyřízení stížnosti žalobce ze dne 12.2.2015, v němž žalovaný shledal důvodnou argumentaci žalobce, že správce daně nesprávně vyhodnotil obsah žalobcovy stížnosti ze dne 2.2.2015. Ve zbytku shledal postup správce daně souladným se zákonem, a proto se rozhodl nečinit žádné další kroky k nápravě.

II. Shrnutí žaloby

Žalobce v žalobě uvádí, že za nezákonný zásah považuje vyrozumění žalovaného ze dne 9.4.2015, které je výstupem z nezákonného postupu žalovaného. Žalobce v žalobě dále uvádí, že správce daně nebyl oprávněn k vyřízení jeho stížnosti ze dne 2.2.2015 (příslušným k vyřízení nebylo územní pracoviště). Nesouhlasí ani s tím, že správce daně stížnost vypořádal v rámci předvolání ze dne 4.2.2015. Podle žalobce měl správce daně sepsat úřední záznam a řádně v něm odůvodnit výsledky jeho šetření. Žalobce nesouhlasí ani s názorem, že proti předvolání není přípustná stížnost ve smyslu § 261 daňového řádu. Namítá také, že správce daně nesprávně vyhodnotil obsah jeho stížnosti. Žalovaný pak tuto vadu sice přiznává, nicméně z ní nevyvodil žádné důsledky. Žalobce dále podrobně argumentuje proti postupu správce daně, který neprodloužil lhůtu k projednání zpráv o daňové kontrole.

Z výše uvedeného důvodu se žalobce domáhal, aby soud určil, že vyrozumění o prošetření vyřízení jeho stížnosti č.j. 10905/15/5100-41455-711417 je nezákonné. Na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný nesouhlasí s právním názorem žalobce. Poukazuje na to, že daňová kontrola byla skončena a byly vydány daňové výměry, proti nimž podal žalobce odvolání. Žalovaný má za to, že právě v odvolání může žalobce proti postupu správce daně brojit (což také žalobce učinil). Žalobu tedy považuje za nepřipustnou a navrhuje její odmítnutí, event. zamítnutí, neboť žalovaný i správce daně postupovali v souladu se zákonem.

I žalovaný na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem.

IV. Posouzení věci

Zdejší soud posuzoval nejprve to, zda je v této věci dán dostatek legitimace aktivní i pasivní podle § 82 a § 83 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), a dodržení lhůty pro podání žaloby (§ 84 s.ř.s.); teprve v případě dostatku aktivní a pasivní legitimace a dodržení lhůty se mohl zabývat dalšími podmínkami pro řízení ve věci podávanými z § 82 s.ř.s.

Aktivní legitimace (§ 82 s.ř.s.) svědčí každému, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech zásahem správního orgánu. Určující skutečností pro vyslovení závěru o existenci aktivní legitimace na straně žalobce je tedy fakt tvrzení přímého zkrácení na právech zásahem správního orgánu, nikoli skutečnost, že k přímému zásahu do práv žalobců skutečně došlo (to již je otázkou pro posouzení žaloby ve věci samé). Přímé zkrácení na svých právech je ze strany žalobce jasně tvrzeno a argumentováno. Tato podmínka řízení je tedy splněna.

Pokud jde o legitimaci pasivní, § 83 s.ř.s. stanoví, že žalovaným je správní orgán, který podle žalobního tvrzení provedl zásah (vydal vyrozumění). Tu je nepochybně správním orgánem žalovaný; jeho identifikace není spornou, spornou není ani skutečnost, že jde o správní orgán. I tato podmínka řízení je tedy splněna.

Pokud jde o podmínku včasnosti žaloby podávanou z § 84 odst. 1 s.ř.s. (při jejím nedostatku by musela být žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. b/ s.ř.s., a tedy touto otázkou je také třeba se zabývat předtím, než soud přistoupí k meritornímu posouzení žaloby), i ta je dle soudu splněna. Nezákonný zásah má podle žalobce spočívat ve vyrozumění ze dne 9.4.2014, které bylo žalobci doručeno prostřednictvím jeho zástupce dne 10.4.2014. Žalobce podal žalobu dne 10.6.2014.

Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. V daném případě je zřejmé, že v objektivní dvouleté lhůtě i subjektivní dvouměsíční lhůtě žaloba podána byla.

Dále se soud zabýval otázkou přípustnosti žaloby.

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.

V daném případě se však žalobce domáhá právě určení toho, že zásah (tj. vyrozumění o prošetření vyřízení jeho stížnosti č.j. 10905/15/5100-41455-711417) je nezákonný. Byť by se tedy žalobce mohl nápravy domoci jinými prostředky, nemohla by být jeho žaloba nepřipustná.

Zdejší soud se za tohoto stavu zaměřil na posouzení otázky, zda se v daném případě vůbec může pojmově jednat o nezákonný zásah, kterým by žalobce mohl být na svých právech zkrácen ve smyslu § 82 s.ř.s.

Touto otázkou se však zdejší soud již musel zabývat v rámci úvah o věci samé. Jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 20. 9. 2006 v právní věci sp. zn. 3 Aps 4/2005, „...závěr o tom, zda se skutečně jednalo o nezákonný zásah, je již závěrem hmotněprávním, dle něhož je posouzena důvodnost žaloby...“. Shodně se pak vyslovil i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16.12.2008 v právní věci sp. zn. 8 Aps 6/2007, když uvedl, že „...posouzení, zda úkon správního orgánu může být pojmově nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením ve smyslu § 82 s.ř.s., je otázkou důvodnosti žaloby (součástí rozhodnutí ve věci samé), nikoli otázkou existence podmínek řízení dle § 46 odst. 1 písm. a) s.ř.s....“; věcně shodně Nejvyšší správní soud judikoval i v dalších rozsudcích, např. v rozsudcích ze dne 14. 2. 2006 v právní věci sp. zn. 1 Afs 40/2005 nebo ze dne 19.9.2007 v právní věci sp. zn. 9 Aps 1/2007. Z právě uvedeného tedy plyne, že pokud by zdejší soud dospěl k závěru, že se nemůže jednat o nezákonný zásah ve smyslu § 82 s.ř.s., jak

argumentuje žalovaný, nemůže žalobu odmítnout, nejvýše ji může zamítnout (jako nedůvodnou).

Pojem zásah (ve významu § 82 s.ř.s.) není definován žádným ustanovením s.ř.s. ani jiného právního předpisu. Zdejší soud tedy na základě obecně uznávaných doktrinárních východisek (srov. např. *Hendrych, D. a kol.*, Správní právo, Obecná část, 5. vydání, Praha, C.H.Beck 2003, str. 178 a násl.) a předchozí rozhodovací praxe Ústavního soudu (srov. např. nálezy v právní věci sp. zn. I. ÚS 512/02 ze dne 20.11.2002, usnesení v právní věci sp. zn. I. ÚS 422/99 ze dne 8.12.1999) a Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 2 Afs 144/2004 ze dne 31.8.2005, rozsudky v právních věcech sp. zn. 3 As 52/2003 ze dne 1.12.2004, 2 Aps 1/2005 ze dne 17.3.2005, 2 Aps 3/2004 ze dne 4.8.2005, usnesení v právní věci sp. zn. 2 Afs 144/2004 ze dne 2.11.2005) vyložil pojem zásah (ve smyslu § 82 s.ř.s.) tak, že jím mohou být především aktivní úkony správních orgánů nebo jiných součástí veřejné správy v rámci výkonu veřejné moci, související s výkonem správní činnosti označované jako „správní dozor“ v nejširším smyslu (ve vztahu k právě posuzované věci není třeba se dále zabývat možností považovat za určitých okolností za nezákonný zásah i faktickou nečinnost; i k tomu již existuje prejudikatura, ta však ve vztahu k nyní posuzované věci není podstatná).

Z pohledu nezákonného zásahu aktivním úkonem správního orgánu nebo jiné součásti veřejné správy je podstatné, že se tak může typově jednat o jednorázový a protiprávní útok orgánů veřejné moci vůči základním ústavně zaručeným právům, který v době svého působení představuje trvalé ohrožení po právu existujícího stavu. Musí být zároveň splněna podmínka bezprostřednosti takového zásahu (doktrína hovoří o bezprostředním zásahu v souvislosti se správní činností k odvrácení nebezpečí, které bezprostředně ohrožuje právem chráněné zájmy, jímž veřejná správa fyzicky zasahuje do právních poměrů osob, které toto ohrožení vyvolaly, popř. třetích osob, a omezuje je v jejich právech). Tradičně jsou za takový zásah považovány autoritativní úkony úředních osob bezprostředně omezující jejich adresáty v jednání, jež by jinak uskutečňovat mohli, které pro svoji neodkladnost nejsou uskutečňovány jinak obvyklým procesním postupem respektujícím všechna procesní pravidla správního řízení zakončeným vydáním správního rozhodnutí. Důvodem takových autoritativních úkonů je typicky neodkladná potřeba ochrany života, zdraví, majetku a veřejného pořádku.

Právě uvedené pojetí nalezlo dle zdejšího soudu svůj odraz i v důvodech kodifikace řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu do s.ř.s. (§ 82 a násl. s.ř.s.). Podle důvodové zprávy k vládnímu návrhu s.ř.s. jde o další novou formu soudní ochrany ve správním soudnictví, jejíž osnova pokrývá širokou škálu tzv. faktických zásahů, typicky různých policejních přehmatů, kde byla veřejností i soudní judikaturou pocíťována zákonná mezera veřejnoprávní ochrany. Pravomoc soudu tu byla formulována jen jako subsidiární; nastupuje tedy jen tam, kde jiná právní možnost ochrany chybí. Jak je uvedeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4.8.2005, č.j. 2 Aps 3/2004-42, publikovaném pod č. 720/2005 Sb. NSS, ve vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí a

žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu má primát žaloba proti rozhodnutí a možnost úspěšně podat žalobu proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu. Účastník řízení tedy nemůže volit, kterou z těchto žalob bude považovat za výhodnější a které řízení bude žalobou iniciovat.

Žalobce v daném případě dovozuje zkrácení ve svých právech ve vyrozumění o prošetření vyřízení jeho stížnosti č.j. 10905/15/5100-41455-711417, v níž nesouhlasil s postupem správce daně, který neprodloužil lhůtu k projednání zpráv o daňové kontrole a aniž by správce daně vyčkal vyřízení žalobcovy stížnosti podle § 261 daňového řádu, dospěl k závěru, že se žalobce vyhýbá projednání zpráv a ty mu zaslal do datové schránky zástupce. Žalobce tedy nesouhlasí s tím, že nedošlo k prodloužení lhůty k projednání zpráv o daňové kontrole, a že mu zprávy byly zaslány, aniž by bylo vyčkáno vyřízení jeho stížnosti podle § 261 daňového řádu.

Jak již uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 31.8.2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s.ř.s. S ohledem na subsidiární charakter žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu je tomu však pouze do té doby, než dojde k ukončení daňové kontroly a vydání dodatečných platebních výměrů. V případě, že správce daně vydá dodatečné platební výměry, může daňový subjekt namítat nezákonné postupy správce daně uskutečněné při daňové kontrole v odvolání proti těmto platebním výměrům, resp. v následně podané žalobě podle § 65 s.ř.s., kterou bude směřovat proti rozhodnutí o jeho odvolání.

V daném případě byla ještě před vydáním předmětného vyrozumění daňová kontrola ukončena a byly vydány (dne 17.2.2015) dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za rok 2010 a na daň z přidané hodnoty za období únor až listopad 2010. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce dne 19.3.2015 odvolání, v němž mj. namítal pochybení správce daně při nevyhovění jeho žádosti o prodloužení lhůty k projednání zpráv a brojil též proti způsobu vyřízení jeho stížnosti, jakož i proti závěru, že se žalobce vyhýbá projednání zpráv o daňové kontrole. Až dne 10.4.2015 žalovaný žalobci doručil vyrozumění č.j. 10905/15/5100-41455-711417 o prošetření způsobu vyřízení stížnosti žalobce ze dne 12.2.2015.

Z uvedeného je zřejmé, že proti postupu správce daně (i žalovaného), který spočíval v neprodloužení lhůty k projednání zpráv o daňové kontrole a v zaslání zpráv žalobci, aniž by správce daně vyčkal vyřízení žalobcovy stížnosti podle § 261 daňového řádu, žalobce v odvolání proti dodatečným platebním výměrům brojil. Současně bude mít možnost (v případě, že bude jeho odvolání zamítnuto) totožnou námitku uplatnit i v žalobě podle § 65 s.ř.s. proti rozhodnutí žalovaného o jeho odvolání. Žalobce tedy má jiný prostředek, kterým se řádným procesním postupem může domáhat ochrany svých veřejných subjektivních práv, má-li za to, že byla postupem žalovaného dotčena. V případě, že by tato žalobcová námitka byla v řízení o žalobě podle § 65 s.ř.s. shledána důvodnou, nemohly by dodatečné platební výměry

obstát, neboť by se jednalo o platební výměry vydané na základě nezákonně skončené daňové kontroly (se žalobcem by nebyly řádně projednány zprávy o daňové kontrole). Soud se tedy v řízení o žalobě nyní posuzované nemůže věcně zabývat otázkou, zda žalovaný, resp. správce daně při ukončení daňové kontroly pochybili. K tomu slouží řízení o žalobě podle § 65 s.ř.s., kterou bude žalobce moci podat v případě, že žalovaný odvolací orgán zamítne jeho odvolání proti vydaným platebním výměrům. Žalobce tedy bez soudní ochrany v otázce zkrácení svých práv pro údajné nesprávné ukončení daňové kontroly (projednání zprávy) nezůstane.

Zdejší soud svým závěrem respektuje i názor Ústavního soudu (např. rozhodnutí ve věcech Pl.ÚS 8/99 a II.ÚS 438/01), aby správní soudy přezkoumávaly postupy a závěry správních orgánů, které se mohly účastníků v jejich veřejných subjektivních právech dotknout, a to v každé věci pouze jedenkrát.

Za této situace nemůže být důvodná žalobcova žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, který žalobce spatřuje v postupu správce daně a žalovaného, který může být přezkoumán soudem v řízení o žalobě podle § 65 s.ř.s. Soud přitom nemůže souhlasit se žalobcem, že by takový přístup (tj. závěr o tom, že v situaci, kdy v daňové kontrole dojde k nezákonnému zásahu, avšak před vyřízení žádosti o prošetření stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu dojde k vydání dodatečného platebního výměru, již nemůže daňový subjekt podat úspěšně žalobu podle § 82 s.ř.s, ale je namístě podat žalobu podle § 65 s.ř.s.) byl v rozporu s § 2 s.ř.s. Ochrana veřejným subjektivním právům žalobce je totiž podle s.ř.s poskytována primárně žalobou podle § 65 s.ř.s. Teprve v případě, že nelze tuto žalobu využít (a nepřipadá v úvahu ani žaloba na ochranu proti nečinnosti podle § 79 s.ř.s.), lze podat žalobu podle § 82 s.ř.s.

V daném případě se tedy nejedná o nezákonný zásah ve smyslu § 82 s.ř.s., který by nebyl pod kognicí soudu, neboť závěr žalovaného týkající se ukončení daňové kontroly může být přezkoumán v řízení o žalobě podle § 65 s.ř.s. Žaloba tak není důvodná, a proto ji soud podle § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 16. září 2015

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu