



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D. v právní věci **žalobkyně: R W E G a s N e t, s. r. o.**, se sídlem v Ústí nad Labem, ul. Klíšská č. p. 940, PSČ 401 17, IČ: 272 95 567, zastoupené VORLÍČKOVÁ PARTNERS, s. r. o., se sídlem v Praze 1, ul. Jungmannova č. p. 31, PSČ 100 00, proti **žalovanému: Specializovanému finančnímu úřadu**, se sídlem v Praze 7, nábr. Kpt. Jaroše č. p. 1000/7, PSČ 170 00, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobkyni **s e v r a c í** přeplatek na soudním poplatku v částce 1.000,-Kč. Částka 1.000,-Kč bude žalobkyni vrácena z účtu Krajského soudu v Ústí nad Labem do třiceti dnů od právní moci tohoto usnesení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně prostřednictvím držitele poštovní licence skrze svoji zástupkyni podala dne 25. 6. 2013 u zdejšího soudu žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného Specializovaného finančního úřadu ve znění její repliky ze dne 9. 12. 2013, jíž se domáhá, aby soud rozsudkem vyslovil, že *přezkumné řízení prováděné žalovaným na základě rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 13. 2. 2012, č. j. 899/12-1200-505700, o nařízení přezkoumání rozhodnutí, bylo nezákonným zásahem ve smyslu ust. § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).*

V žalobě žalobkyně uvedla, že dne 30. 6. 2011 podala řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, v němž uplatnila část účetních odpisů jako daňově uznatelné náklady dle ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Finanční úřad v Ústí nad Labem následně vydal platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ze dne 13. 7. 2011. Dne 13. 2. 2012 ovšem žalobkyně obdržela rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 13. 2. 2012, č. j. 899/12-1200-505700, o nařízení přezkoumání rozhodnutí - platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ze dne 13. 7. 2011, kdy rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí bylo vydáno na základě podnětu k nařízení přezkumu, který byl učiněn ze strany samotného Finančního úřadu v Ústí nad Labem. Žalobkyně sice podala proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí ze dne 13. 2. 2012 odvolání ke Generálnímu finančnímu ředitelství, avšak to svým rozhodnutím o odvolání ze dne 25. 4. 2013, č. j. 15154/13/01-11000-012138, odvolání žalobkyně zamítlo a potvrdilo rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí ze dne 13. 2. 2012 - platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ze dne 13. 7. 2011.

V návaznosti na právě uvedené skutečnosti žalobkyně namítla, že nařízené přezkoumání rozhodnutí a vlastní provádění přezkumného řízení považuje za nezákonný zásah, vůči němuž bezúspěšně vyčerpala veškeré přípustné prostředky obrany. Nezákonný zásah v podobě nařízení a provádění přezkumného řízení žalobkyně dovozuje jednak z nedostatku důvodů pro nařízení přezkumného řízení a jednak pro provádění přezkumného řízení po uplynutí lhůty pro vyměření daně.

Následně žalobkyně v předmětné žalobě obšírně rozvedla své nesouhlasné polemiky ve vztahu k rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 25. 4. 2013, č. j. 15154/13/01-11000-012138, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně vůči rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 13. 2. 2012, č. j. 899/12-1200-505700, o nařízení přezkoumání rozhodnutí. Žalobkyně kategoricky popírá, že by v jejím případě byly splněny podmínky pro nařízení přezkumného řízení tak, jak předvídá ust. § 121 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Vedle toho žalobkyně namítla, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 13. 2. 2012, č. j. 899/12-1200-505700, o nařízení přezkoumání rozhodnutí je vedle nezákonnosti i nepřezkoumatelné pro nedostatečné zdůvodnění, když i Generální finanční ředitelství konstatovalo stručnost tohoto rozhodnutí, kterou se snažilo posléze ve svém rozhodnutí napravit. Navíc Finanční ředitelství v Ústí nad Labem a Generální finanční ředitelství zaujali ve svých rozhodnutích protichůdné názory ohledně zjištěného skutkového stavu, což dle žalobkyně nesevředly o jednoznačném závěru o rozporu vydaného platebního výměru ze dne 13. 7. 2011 se zákonem, který je podmínkou pro zahájení přezkumného řízení. Dále je žalobkyně přesvědčena o tom, že rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 25. 4. 2013 je zmatečné pro domnělé neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně dle ust. § 93 odst. 2 daňového řádu, třebaže Finanční úřad v Ústí nad Labem vydal platební výměr ze dne 13. 7. 2011 v souladu s tvrzeními obsaženými v jejím řádném daňovém přiznání, z čehož jednoznačně vyplývá, že žalobkyně dostala své důkazní povinnosti ve smyslu ust. § 93 odst. 2 daňového řádu.

Ke svému názoru o zahájení přezkumného řízení po lhůtě pro stanovení daně žalobkyně v předmětné žalobě zmínila, že předmětem přezkumného řízení byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, která se měla za normálních okolností

prekludovat dne 31. 12. 2013. Dne 13. 2. 2012 ovšem bylo zahájeno předmětné přezkumné řízení. Dle žalobkyně k prolongaci prekluzivní lhůty v jejím případě nedošlo, neboť daňová správa měla k dispozici značný časový prostor pro zahájení doměřovacího řízení např. formou daňové kontroly, která slouží právě pro účely zjištění správnosti stanovené daně a současně oběma stranám poskytuje dostatečná procesní pravidla pro uplatnění jejich vzájemných práv a povinností. Skutečnost, že daňová správa takto nepostupovala, nemůže jít k tíži žalobkyně, obzvláště když doměřovací řízení z hlediska systematiky daňového řádu vykazuje přednostní uplatnění před mimořádnými opravnými resp. dozorčími prostředky. Na podporu tohoto názoru žalobkyně poukázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 1 Afs 19/2004, sp. zn. 5 Afs 170/2006. Vedle toho nemůže jít k tíži žalobkyně skutečnost, že Generální finanční ředitelství rozhodovalo o jejím odvolání více než 13 měsíců, čímž překročilo pro správce daně závazné lhůty dané mu pokynem MF-1 č. j. MF-96484/2012/904, o stanovení lhůt při správě daní, kdy mělo být v případě žalobkyně rozhodnuto ve lhůtě 6 měsíců. Navíc rozhodnutí o nařízení přezkumu představovalo toliko formální úkon, a proto mu nemohou být přičteny účinky ust. § 121 a násl. daňového řádu. Jakékoliv úkony činěné správcem daně v rámci přezkumného řízení jsou činěny po marném uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

Vedle toho žalobkyně namítla, že podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí měl být ve smyslu ust. § 121 odst. 3 daňového řádu podán u Finančního úřadu v Ústí nad Labem, protože to byl právě tento finanční úřad, který v řízení o dodatečném daňovém přiznání rozhodl v posledním stupni. Finanční úřad v Ústí nad Labem proto v rozporu s daňovým řádem podal podnět k nařízení přezkoumání svému nadřízenému orgánu, tj. Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, který ve věci dodatečného daňového přiznání v posledním ani jiném stupni nerozhodoval, namísto toho, aby podnět podal sám sobě. Navíc Finanční úřad v Ústí nad Labem svým podnětem zpochybnil své předchozí rozhodnutí - platební výměr ze dne 13. 7. 2011, jenž vydal v rámci svého kvalifikovaného rozhodování, čímž se snaží takovému rozhodnutí odejmout jím schválené účinky, což porušuje zásadu legitimního očekávání.

Závěrem žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že podmínka zjištění jednoznačného rozporu se zákonem pro rozhodnutí o nařízení přezkumu musí být dána již v okamžiku vydání rozhodnutí o nařízení přezkumu, jak dle žalobkyně vyplývá z ust. § 123 odst. 3 daňového řádu, což v jejím případě nebylo dáno a což nepopírá ani Generální finanční ředitelství, které ve svém rozhodnutí ze dne 25. 4. 2013 nekonzistentně hájí nesprávný závěr o tom, že tomu tak být nemusí v době vydání rozhodnutí o nařízení přezkumu.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její odmítnutí pro nepřipustnost popř. její zamítnutí pro nedůvodnost.

Ke svému návrhu na odmítnutí žaloby pro nepřipustnost žalovaný uvedl, že pokud žalobce spatřuje nezákonný zásah žalovaného ve vedení přezkumného řízení, které bylo zahájeno dne 13. 2. 2012, o čemž se žalobkyně dozvěděla téhož dne, pak svoji žalobu podala nepřipustně opožděně ve smyslu ust. § 84 odst. 1 s. ř. s. Vedle toho je žalovaný přesvědčen i o tom, že předmětná žaloba je nepřipustná i z pohledu ust. § 85 s. ř. s. s poukazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, jelikož se žalobkyně mohla bránit proti tvrzenému zásahu jinými právními prostředky, než je žaloba ve smyslu ust. § 82 s. ř. s., a to podáním žaloby proti správnímu rozhodnutí ve smyslu

ust. § 65 s. ř. s. Tuto žalobu ostatně žalobkyně u soudu podala dne 26. 6. 2013, když žalobou vedenou u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 15 Af 87/2013 se domáhá zrušení rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 25. 4. 2013, č. j. 1515/13/01-11000-012138, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně vůči rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 13. 2. 2012, č. j. 899/12-1200-505700, o nařízení přezkoumání rozhodnutí.

Dále žalovaný uvedl, že pokud by soud předmětnou žalobu neodmítl, tak navrhuje její zamítnutí pro nedůvodnost, protože nebyly splněny kumulativně podmínky pro její vyhovění, které vymezil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65. Předmětné přezkumné řízení již bylo nepravomocně ukončeno, a proto v současné době tvrzený zásah již netrvá a ani nehrozí jeho opakování, takže petitu obsaženému v žalobě nelze dle žalovaného vyhovět (*pozn. soudu – žalobkyně následně v reakci na ukončení přezkumného řízení v replice ze dne 9. 12. 2013 upravila petit tak, že se již nedomáhala zákazu v pokračování přezkumného řízení, nýbrž určení, že přezkumné řízení bylo nezákonným zásahem, jak již bylo zmíněno v úvodu odůvodnění rozsudku*). Navíc nařízením přezkumného řízení nemohlo dojít k žádnému porušení práv žalobkyně, když jí ani nevznikla žádná povinnost, pokud se pomine její obecná povinnost strpět vedení přezkumného řízení. Žalobkyni vzniklo pouze právo se odvolat proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání, čehož žalobkyně využila. K zásahu do právní sféry žalobkyně může dle žalovaného dojít až v souvislosti s výsledkem přezkumného řízení, tj. rozhodnutím o přezkoumání platebního výměru. Tu by však šlo o krácení práv žalobkyně jedině tehdy, pokud by rozhodnutí o přezkoumání platebního výměru bylo nezákonné, přičemž taková vada může být zjištěna a odstraněna až v řízení jiném, a to v řízení o odvolání proti tomuto rozhodnutí či v následném soudním přezkumu, avšak nikoliv v předmětném soudním řízení v rámci žaloby podané ve smyslu ust. § 82 a násl. s. ř. s. V daném případě tak nebyla splněna podmínka zkrácení práv žalobkyně, která je nezbytná pro vyhovění žaloby, tak jak byla vymezena Nejvyšším správním soudem v již výše citovaném rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65. Dále žalovaný vyjádřil přesvědčení, že žalobkyně své žalobní body pojala zásadně jen jako námitky směřující do rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 25. 4. 2013, č. j. 15154/13/01-11000-012138, a v menší míře do rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 13. 2. 2012, č. j. 899/12-1200-505700, o nařízení přezkoumání rozhodnutí. Důvodem je patrně to, že žalobkyně více spoléhá na svoji další žalobu podanou ve smyslu ust. § 65 a násl. s. ř. s., která je z hlediska žalobních bodů stejná a která je vedena pod sp. zn. 15 Af 87/2013, takže předmětnou tzv. zásahovou žalobu podala jen z opatrnosti, když její žalobní argumentace tak nesměruje vůči zásahu, nýbrž primárně vůči rozhodnutí. Navíc, i kdyby žalobkyně brojila proti vlastnímu vedení přezkumného řízení, tak stejně bude nutně brojit jen proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání platebního výměru a proti rozhodnutí o odvolání proti němu. Přezkumné řízení se totiž v projednávané věci z hlediska procesních úkonů sestávalo jen z jeho nařízení, čímž bylo zahájeno, z rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o jeho nařízení a konečně z meritorního vyústění přezkumného řízení – rozhodnutí o přezkoumání platebního výměru. V rámci přezkumného řízení byla vydána pouze tato tři rozhodnutí, a proto žalobkyně nemůže v souvislosti s ním brojit proti ničemu jinému. Napadá-li žalobkyně svou tzv. zásahovou žalobou rozhodnutí, nemůže s ní mít úspěch, jelikož není splněna další podmínka pro její vyhovění, jak ji předestřel Nejvyšší správní soud v již výše citovaném rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65, a to že tvrzený zásah není rozhodnutím.

Dále žalovaný vyjádřil přesvědčení, že podmínky pro nařízení přezkumu platebního výměru splněny byly, přičemž na důvody, pro které tak bylo učiněno, žalovaný odkazuje na odůvodnění rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 13. 2. 2012, č. j. 899/12-1200-505700, o nařízení přezkoumání rozhodnutí a také na odůvodnění rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 25. 4. 2013, č. j. 15154/13/01-11000-012138. K tomu žalovaný doplnil, že hmotně právní důvody nařízení tohoto přezkumu žalobkyně nenapadá, jak sama uvádí na str. 12 žaloby, přičemž za předmět sporu považuje toliko otázku procesní. I procesní podmínky pro zahájení přezkumného řízení však byly dle žalovaného splněny. Nesouhlasí s názorem žalobkyně ohledně toho, že rozpor přezkoumávaného rozhodnutí s právním předpisem musí být postaven na jisto již v okamžiku vydání rozhodnutí o nařízení přezkumu, neboť tento názor z pohledu obecné logiky právní úpravy přezkumného řízení i z hlediska konkrétního projednávaného případu je naprosto lichý. Je tomu tak proto, že přezkumné řízení se rozpadá do dvou fází, kdy první fází je rozhodování o tom, zda jsou dány důvody pro nařízení přezkoumání rozhodnutí či nikoliv, a druhá fáze pak spočívá v samotném meritorním rozhodování o tom, zda přezkoumávané rozhodnutí bude pro nezákonnost zrušeno či změněno nebo zda přezkumné řízení bude zastaveno proto, že přezkoumávané rozhodnutí je po právu. Účelem první fáze přezkumného řízení tak není postavit na jisto otázku nezákonnosti potencionálně přezkoumávaného rozhodnutí, nýbrž předběžně posoudit věc. Teprve ve druhé fázi přezkumného řízení má být otázka nezákonnosti přezkoumávaného rozhodnutí postavena najisto.

Žalovaný rovněž trvá na tom, že v projednávané věci nebyl prostor pro zahájení daňové kontroly, neboť zde nešlo vůbec o dokazování, jelikož vada platebního výměru byla ryze právní a spočívala v chybné aplikaci hmotného práva na skutkový stav, o němž nebyly žádné pochybnosti. V dané věci nebylo co stran skutkového stavu zjišťovat nebo prověřovat a ani nebylo možné podrobit žalobkyni daňové kontrole, když bylo nutné zkontrolovat rozhodnutí správce daně.

Dle žalovaného vedení přezkumného řízení nebylo nezákonné, a proto žalobce nemůže mít úspěch s předmětnou žalobou, jelikož není splněna další podmínka pro její vyhovění, jak ji předestřel Nejvyšší správní soud v již výše citovaném rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65, a to že tvrzený zásah je nezákonný.

Závěrem žalovaný uvedl, že k zahájení přezkumného řízení došlo při zachování lhůty pro stanovení daně, kdy v daném případě tato lhůta počala běžet dnem 31. 12. 2010, takže její konec připadal bez dalšího na den 31. 12. 2013. Rozhodnutí o nařízení přezkoumání bylo vydáno dne 13. 2. 2012, a tedy při zachování dotyčné prekluzivní lhůty. Rozhodnutí žalovaného o přezkoumání platebního výměru bylo vydáno dne 7. 11. 2013 a žalobkyni bylo doručeno dne 11. 11. 2013, tj. opět při zachování prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

V následně učiněné replice žalobkyně provedla korekci svého žalobního petitu, a to v reakci na skutečnost, že po podání žaloby došlo k ukončení přezkumného řízení, takže se již nadále nedomáhala zákazu v pokračování přezkumného řízení, nýbrž určení, že přezkumné řízení bylo nezákonným zásahem, jak již bylo zmíněno výše. Vyjma této korekce žalobkyně setrvala na svých žalobních námitkách, přičemž vyjádřila přesvědčení, že její žaloba je důvodná, neboť vedení přezkumného řízení představovalo nezákonný zásah ve smyslu ust. § 82 s. ř. s., jelikož podmínky pro jeho legitimní zahájení a vedení nebyly splněny. Na podporu svého názoru o přípustnosti její tzv. zásahové žaloby žalobkyně poukázala na

rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 8 Aps 2/2006, které hovoří o tom, že provádění daňové kontroly může představovat nezákonný zásah, a také na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, které pojednává o tom, že nezákonná daňová kontrola zasahuje do práv daňového subjektu. Přezkumným řízením došlo ke zkrácení práv žalobkyně, neboť ta musela rezervovat finanční prostředky pro případ změny platebního výměru na úhradu případně doměřené daně. Žalobkyně trvá na tom, že právě samotné vedení přezkumného řízení pro žalobkyni představovalo nezákonný zásah. Navíc z charakteru přezkumného řízení je zřejmé, že toto řízení nemusí být vždy ukončeno meritorním rozhodnutím, když správce daně může toto řízení i zastavit, takže může nastat situace, kdy toto rozhodnutí nemusí naplňovat materiální předpoklady pro podání žaloby dle ust. § 65 s. ř. s. Žalobkyně rovněž trvá na tom, že přezkumné řízení lze zahájit jedinečně tehdy, pokud existuje rozhodnutí, jež bylo prokazatelně vydáno v jednoznačném rozporu s právním předpisem. Tento jednoznačný rozpor ovšem v případě žalobkyně nebyl dán. Žalobkyně dále podotkla, že je shodného názoru jako žalovaný ohledně toho, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně uplynula dne 31. 12. 2013. Oproti žalovanému ovšem zastává názor, že následné zahájení přezkumného řízení již není prolongujícím úkonem prekluzivní lhůty pro stanovení daně, jelikož zahájení přezkumného řízení představovalo pouze formální úkon, kterému nelze takové účinky přičíst. Žalovaný mohl zahájit u žalobkyně rovněž daňovou kontrolu, v rámci níž by žalobkyně měla možnost procesní obrany vůči tvrzením správce daně. Při přezkumném řízení ovšem žalobkyni nebyla poskytnuta jakákoliv možnost se k tomuto řízení či jeho výsledku vyjádřit a žalobkyně se stala jen pasivním příjemcem postupně vydávaných procesních rozhodnutí.

Při ústním jednání před soudem konaném dne 26. 3. 2014 zástupce žalobkyně nadále požadoval vyhovění žalobě, přičemž zdůraznil, že předmětná žaloba nebyla podána opožděně. Vedle toho zdůraznil, že k nařízení přezkumu nedošlo v prekluzivní lhůtě, a to pro formálnost úkonu správce daně v přezkumném řízení. Z tohoto důvodu přezkumné řízení vůči žalobkyni bylo nezákonným zásahem. K dotazu soudu, zda předmětné přezkumné řízení bylo žalovaného stranou vedeno tzv. od stolu a tedy žalobkyně nemusela vyvíjet žádnou aktivitu, zástupce žalobkyně uvedl, že tomu tak skutečně bylo. Dále zástupce žalobkyně uvedl, že daňové orgány z hlediska daňové hmotněprávní stránky věci zaujaly diametrálně odlišné závěry. Žalobkyni přitom není vůbec známo, jak žalovaný dospěl k meritornímu rozhodnutí, které vzešlo z přezkumu ze dne 7. 11. 2013.

Při tomtéž ústním jednání před soudem pověřený pracovník žalovaného setrval na názoru, že žaloba by měla být odmítnuta popř. zamítnuta.

Odmítnutí žaloby navrhoval pro její opožděnost a zejména pak její nepřípustnost. V této souvislosti poznamenal, že žalovaná strana bere na vědomí změnu žalobního petitu a akceptuje ji. Nepřípustnost žaloby pověřený pracovník žalovaného dovozoval ze skutečnosti, že žalobkyně uplatňuje svá práva v souvislosti s přezkumným řízením dvěma souběžnými konkurenčními žalobami, a to předmětnou zásahovou žalobu a žalobou proti rozhodnutím vedenou pod sp. zn. 15 Af 87/2013. Trvá na tom, že žalobkyně měla a má možnost domáhat se ochrany svých práv právě žalobou proti rozhodnutí, a to rozhodnutí o nařízení přezkoumání a na něj navazujícím druhoinstančním rozhodnutí. Vedle toho je přesvědčen, že žalobkyně se může domáhat ochrany svých práv v souvislosti s přezkumným řízením i žalobou proti meritornímu rozhodnutí, jímž bylo završeno přezkumné řízení rozhodnutí ze dne 7. 11. 2013 a na něj případně navazujícím druhoinstančním rozhodnutím.

Pověřený pracovník žalovaného dále uvedl, že žalobkyně nepřípadně argumentuje usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004. Dále uvedl, že v případě neodmítnutí žaloby by žaloba měla být zamítnuta pro nedůvodnost, neboť žalobkyně nebyla v přezkumném řízení nijak zkrácena na svých právech. Odkaz žalobkyně na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se daňových kontrol je dle žalovaného rovněž nepřípadná. Údajná rezervace finančních prostředků nepředstavuje zásah do práv žalobkyně. Pověřený pracovník žalovaného trval na tom, že v daném případě byly splněny podmínky pro nařízení přezkumu, když původní dodatečný platební výměr nebyl vydán v souladu s platnou právní úpravou. Z hlediska merita věci se rozhodnutí správních orgánů obou stupňů o nařízení přezkumu naprosto shodují. Závěrem uvedl, že žalobkyně neopodstatněně namítá, že přezkumné řízení bylo vedeno po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Trvá na tom, že prolongujícím úkonem v daném případě bylo vydání rozhodnutí o nařízení přezkumu ze dne 13. 2. 2012. K dotazu soudu, zda předmětné přezkumné řízení bylo žalovaného stranou vedeno tzv. od stolu a tedy žalobkyně nemusela vyvíjet žádnou aktivitu, pověřený pracovník žalovaného uvedl, že tomu tak skutečně bylo. Dále podotkl, že daňový řád nepředpokládá vedení jakéhosi předběžného řízení o přezkumu, v němž by měla být žalobkyně nějak aktivní. Samotné přezkumné řízení je zahajováno správcem daně vydáním rozhodnutí o nařízení přezkumu.

Předmětnou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného soud posoudil podle části třetí třetího dílu hlavy druhé s. ř. s. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu se podle § 82 odst. 1 s. ř. s. může každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo dosaženo, domáhat ochrany proti takovému zásahu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Podle ust. § 87 odst. 1 s. ř. s. platí, že soud o této žalobě rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu. V ust. § 87 odst. 2 s. ř. s. je pak zakotveno, že soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem. Žalovaným je pak podle ust. § 83 s. ř. s. správní orgán, který podle žalobního tvrzení zásah provedl.

V této souvislosti soud podotýká, že v daném případě neshledal, že by žalobkyně nebyla aktivně legitimována k podání předmětné žaloby, neboť v daném řízení tvrdila, že uskutečněné přezkumné řízení prováděné žalovaným na základě rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 13. 2. 2012, č. j. 899/12-1200-505700, o nařízení přezkoumání rozhodnutí - platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ze dne 13. 7. 2011, bylo nezákonným zásahem ve smyslu ust. § 82 s. ř. s. Dále soud uvádí, že s ohledem na jednoznačnou dikci ust. § 83 s. ř. s. neměl pochyb o tom, že pasivně legitimován je v daném případě žalovaný Specializovaný finanční úřad, když právě toho žalobkyně označila za žalovaného, jenž se měl dopustit zásahu do jejích práv. Tomu ostatně koresponduje fakt, že rozporované přezkumné řízení, které původně vedl Finanční úřad v Ústí nad Labem, počínaje dnem 1. 1. 2013, kdy vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, vedl Specializovaný finanční úřad, který jej následně dne 7. 11. 2013 i nepravomocně zakončil, když tohoto dne

pod č. j. 459488/13/4000-17102-108207, vydal meritorní vyústění přezkumného řízení – rozhodnutí o přezkoumání výše citovaného platebního výměru ze dne 13. 7. 2011. Pasivní legitimace žalovaného přitom nebyla v průběhu celého soudního řízení zpochybněna ani ze strany samotných účastníků řízení včetně žalovaného.

Dále soud uvádí, že předmětnou žalobu neshledal opožděnou, a proto nepřikročil k jejímu odmítnutí ve smyslu ust. § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. v návaznosti na ust. § 84 odst. 1 s. ř. s., jak navrhoval žalovaný. Při učinění tohoto závěru soud přihlížel k judikatuře správních soudů včetně Nejvyššího správního soudu týkající se problematiky tzv. zásahových žalob, kdy Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 29. 9. 2005, č. j. 1 Aps 3/2004 - 60, který je dostupný na www.nssoud.cz, vyslovil, že subjektivní lhůtu pro podání tzv. zásahové žaloby je třeba vázat na vědomost žalobce o neúspěšném vyřízení prostředku jím uplatněného ochrany či nápravy před nezákonným zásahem, když okamžikem doručení se daňový subjekt dozví, že touto cestou nedosáhl nápravy, a proto tento okamžik je skutečností určující počátek subjektivní lhůty k podání tzv. zásahové žaloby ve smyslu ust. § 84 odst. 1 s. ř. s. V daném případě žalobkyně napadla řádným opravným prostředkem v podobě odvolání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 13. 2. 2012, č. j. 899/12-1200-505700, o nařízení přezkoumání rozhodnutí - platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ze dne 13. 7. 2011, na základě něhož se uskutečnilo žalobkyní rozporované přezkumné řízení, přičemž o dotyčném odvolání žalobkyně bylo pod č. j. 15154/13/01-11000-012138 zamítavě rozhodnuto Generálním finančním ředitelstvím dne 25. 4. 2013 s tím, že toto rozhodnutí žalobkyně obdržela téhož dne. Již v úvodu odůvodnění rozsudku bylo soudem zmíněno, že předmětnou žalobu žalobkyně podala dne 25. 6. 2013, a proto tak učinila v subjektivní dvouměsíční lhůtě k podání žaloby ve smyslu ust. § 84 odst. 1 s. ř. s. Následná změna petitu tzv. zásahové žaloby činěná v reakci na změnu skutkového stavu před žalovaným správním orgánem nemůže mít vliv na posouzení včasnosti žaloby ve stávajícím znění za situace, kdy soud vyhodnotil původně podanou žalobu za včasně podanou.

Rovněž tak soud neshledal naplnění podmínek pro to, aby předmětnou žalobu pro nepřípustnost odmítl v intencích ust. § 85 s. ř. s., jak se domáhal žalovaný. V ust. § 85 s. ř. s. je stanoveno, že tzv. zásahová žaloba je nepřípustná tehdy, pokud se lze ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky, což však neplatí v případě, pokud se domáhá žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. V daném případě se žalobkyně žalobou ve znění její repliky ze dne 9. 12. 2013 přitom domáhala určení, že uskutečněné přezkumné řízení ve vztahu k platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ze dne 13. 7. 2011 bylo nezákonným zásahem, a proto byla zjevně vyloučena aplikace ust. § 85 s. ř. s. V této souvislosti soud opětovně poznamenává, že žalobkyně v předmětném soudním řízení upravila svůj původní žalobní petit, a to v reakci na ukončení přezkumného řízení, tak, že se již nedomáhala zákazu v pokračování přezkumného řízení, nýbrž určení, že přezkumné řízení bylo nezákonným zásahem. Tento procesní postup žalobkyně soud vyhodnotil jako legitimní a plně souladný se stávající konzistentní judikaturou správních soudů včetně Nejvyššího správního soudu, který např. ve svém rozsudku ze dne 17. 1. 2008, č. j. 1 Aps 3/2006 – 69, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1590/2008 a také na www.nssoud.cz, výslovně připustil změnu petitu u tzv. zásahové žaloby díky změně skutkového stavu před žalovaným správním orgánem, z něhož byl

dovozován nezákonný zásah. Na tomto místě nelze nezmínit, že ke změně žalobního petitu žalobkyní v průběhu celého soudního řízení žalovaný nevznesl sebemenší námitky.

Pro úplnost soud podotýká, že neshledal naplnění podmínek pro to, aby předmětnou žalobu z jiných důvodů odmítl, popř. řízení o ní zastavil, takže mu nic nebránilo v jejím meritorním přezkumu.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a uskutečněném ústním jednání dospěl soud k závěru, že předmětná žaloba s ohledem na v ní obsažený žalobní petit, žalobkyní vznesená žalobní tvrzení, relevantní skutkový stav a právní úpravu obsaženou v ust. § 82 a násl. s. ř. s. a uskutečněné ústní jednání není naprosto důvodná.

V návaznosti na právě uvedené je třeba zdůraznit, že pro posouzení důvodnosti předmětné žaloby má zásadní význam právě skutečnost, o jaký typ žaloby ve správním soudnictví ve smyslu ust. § 4 s. ř. s. se jedná. V dané věci má soud nesporně za to, že předmětné řízení má být vedeno v intencích ust. § 82 a násl. s. ř. s., jak bylo soudem nastíněno již shora, a tedy výlučně o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného správního orgánu.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 603/2005 a také na www.nssoud.cz, konstatoval, že ochrana podle ust. § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li kumulativně splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle ust. § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout. Závěry z tohoto judikátu lze přitom nepochybně aplikovat na daný případ, třebaže v důsledku novely s. ř. s. účinné od 1. 1. 2012 došlo k jisté změně právní úpravy týkající se žalob na ochranu před nezákonným zásahem. V důsledku novely s. ř. s. účinné od 1. 1. 2012 totiž došlo k významnému rozšíření tzv. 6. podmínky i na případy, kdy provedený zásah již netrvá a žalobce má možnost se nově domáhat určení, zda zásah byl nezákonný či nikoliv, což je případ žalobkyně.

Mezi žalobkyní a žalovaným nebylo žádného sporu ohledně toho, že dne 13. 2. 2012 Finanční ředitelství v Ústí nad Labem vydalo pod č. j. 899/12-1200-505700 rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí - platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ze dne 13. 7. 2011, kdy rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí bylo vydáno na základě podnětu k nařízení přezkumu, který byl učiněn ze strany samotného Finančního úřadu v Ústí nad Labem. Žalobkyně sice podala proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí ze dne 13. 2. 2012 odvolání ke Generálnímu finančnímu ředitelství, avšak to svým rozhodnutím o odvolání ze dne 25. 4. 2013, č. j. 15154/13/01-11000-012138, odvolání žalobkyně zamítlo a potvrdilo rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí ze dne 13. 2. 2012 - platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ze dne 13. 7. 2011.

V daném případě žalobkyně spatřovala nezákonný zásah v nařízení a uskutečnění

přezkumného řízení ve vztahu k platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ze dne 13. 7. 2011. V rámci řízení o předmětné tzv. zásahové žalobě vzhledem ke kogentní dikci ust. § 82 s. ř. s. bylo vyloučeno, aby soud posuzoval zákonnost, přezkoumatelnost a ostatní náležitosti rozhodnutí, jímž bylo rozhodnuto o nařízení přezkoumání rozhodnutí, tj. aby soud v rámci tzv. zásahové žaloby přezkoumával rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 13. 2. 2012, č. j. 899/12-1200-505700, o nařízení přezkoumání rozhodnutí, popř. na něj navazující druhoinstanční rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 25. 4. 2013, č. j. 15154/13/01-11000-012138, jímž bylo zamítavě rozhodnuto odvolání žalobkyně vůči právě citovanému prvoinstančnímu rozhodnutí. Z tohoto důvodu se soud žalobními námitkami žalobkyně, jež byly činěny v tomto směru, nezabýval, když řízení o tzv. zásahové žalobě se má zabývat zásahy žalovaného správního orgánu, které nejsou rozhodnutími ve smyslu ust. § 65 s. ř. s. V daném případě přitom není pochyb o tom, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 13. 2. 2012, č. j. 899/12-1200-505700, o nařízení přezkoumání rozhodnutí, a na něj navazující druhoinstanční rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 25. 4. 2013, č. j. 15154/13/01-11000-012138, jsou rozhodnutími ve smyslu ust. § 65 s. ř. s., čemuž ostatně koresponduje fakt, že žalobkyně vůči těmto rozhodnutím brojí u Krajského soudu v Ústí nad Labem samostatnou žalobou podanou v intencích ust. § 65 a násl., která je vedena pod sp. zn. 15 Af 87/2013 a v níž uplatňuje v zásadě identické námitky jako v předmětném soudním řízení. Z tohoto důvodu by žalobkyně měla vzít na vědomí skutečnost, že zákonností těchto rozhodnutí, jejich přezkoumatelností a jejich ostatními náležitostmi se soud bude zabývat právě v rámci řízení vedeném pod sp. zn. 15 Af 87/2013.

Vzhledem k těmto skutečnostem bylo úkolem soudu v předmětné věci posoudit, zda uskutečněné přezkumné řízení, a to do okamžiku než bylo završeno rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 459488/13/4000-17102-108207, představující meritorní vyústění přezkumného řízení – rozhodnutí o přezkoumání výše citovaného platebního výměru ze dne 13. 7. 2011, bylo ve vztahu k žalobkyni nezákonným zásahem. Ze žalobních námitek přitom jakkoliv nevyplynulo, že by v rámci uskutečněného přezkumného řízení žalovaná strana po žalobkyni vyžadovala určitou aktivitu či součinnost např. za účelem objasnění skutkového stavu či doplnění dokazování popř. strpět nějaký faktický úkon ze strany správce daně apod., když žalobkyně v souvislosti s uskutečněným přezkumným řízením toliko namítala, že bylo narušeno její legitimní očekávání ohledně její daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, přičemž pro případ změny platebního výměru ze dne 13. 7. 2011 musela rezervovat finanční prostředky na úhradu již doměřené daně, a to přestože již správce daně o této dani jednou rozhodl. Skutečnost, že žalovaná strana po žalobkyni v rámci přezkumného řízení nepožadovala určitou aktivitu či součinnost např. za účelem objasnění skutkového stavu či doplnění dokazování popř. strpět nějaký faktický úkon ze strany správce daně apod., pak i prokazatelně vyplývá z obsahu správního spisu, který soudu předložil žalovaný. Na základě předloženého spisového materiálu lze učinit bezpečný závěr ohledně toho, že přezkumné řízení vedl žalovaný tzv. „od stolu“, neboť toto řízení se z hlediska procesních úkonů sestávalo jen z jeho nařízení rozhodnutím ze dne 13. 2. 2013, čímž bylo zahájeno, z rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o jeho nařízení ze dne 25. 4. 2013 a konečně z meritorního vyústění přezkumného řízení – rozhodnutí o přezkoumání dodatečného platebního výměru ze dne 7. 11. 2013, jak byly citovány již shora a na což správně poukázal

i žalovaný v řízení před soudem. Vedení rozporovaného přezkumného řízení žalovaným tzv. „od stolu“ přitom při ústním jednání před soudem výslovně potvrdila i samotná žalobkyně.

Na základě tohoto skutkového stavu, který byl dán v rozporovaném přezkumném řízení, nelze dovodit, že by žalovaný v rámci přezkumného řízení zasahoval do práv žalobkyně, natož pak nezákonným způsobem, na základě čehož by soud mohl vyslovit důvodnost předmětné žaloby. Jestliže žalovaný do práv žalobkyně nezasahoval tak, jak předvídá ust. § 82 a násl. s. ř. s., bylo vyloučeno, aby soud předmětné žalobě vyhověl a určil, že uskutečněné přezkumné řízení bylo ve vztahu k žalobkyni nezákonným zásahem.

Vzhledem k tomu, že žalovaný v průběhu rozporovaného přezkumného řízení nezasahoval do práv žalobkyně, natož pak nezákonným způsobem, tak námitka žalobkyně o marném uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně ztratila na významu. Pro úplnost k ní soud dodává, že žalobkyně tuto námitku vznesla neopodstatněně, když ze způsobu vedení přezkumného řízení nevyplývalo, že by nařízení přezkoumání rozhodnutí bylo jen formálním úkonem, které nebylo díky tomu způsobilé prolongovat dotýčnou prekluzivní lhůtu, a to obzvláště za situace, kdy rozporované přezkumné řízení, bylo završeno meritorním rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 459488/13/4000-17102-108207, jak již bylo zmíněno shora. Žalobkyně by proto měla vzít na vědomí skutečnost, že k zahájení přezkumného řízení došlo při zachování lhůty pro stanovení daně, kdy v daném případě tato lhůta počala běžet dnem 31. 12. 2010, takže její konec připadal bez dalšího na den 31. 12. 2013. Rozhodnutí o nařízení přezkoumání bylo vydáno dne 13. 2. 2012, a tedy při zachování dotýčné prekluzivní lhůty. Rozhodnutí žalovaného o přezkoumání platebního výměru bylo vydáno dne 7. 11. 2013 a žalobkyni bylo doručeno dne 11. 11. 2013, tj. opět při zachování prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

Dále soud pro úplnost uvádí s ohledem na námitky žalobkyně, že žalobkyně by měla vzít rovněž v potaz skutečnost, že v ust. § 122 odst. 1 daňového řádu je výslovně zakotveno, že přezkoumání rozhodnutí nařídí správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Vedle toho je v ust. § 123 odst. 1 daňového řádu rovněž výslovně zakotveno, že přezkumné řízení provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. V daném případě správcem, jenž ve věci rozhodl v posledním stupni, byl Finanční úřad v Ústí nad Labem, když ten vydal výše citovaný platební výměr ze dne 13. 7. 2011, a proto legitimně vedl přezkumné řízení s tím, že počínaje dnem 1. 1. 2013 jej v tomto přezkumném řízení nahradil právě žalovaný. Pro daný případ vzhledem ke skutkovým a právním okolnostem nemá relevanci to, u jakého správce daně byl podán podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí.

S ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti soud proto žalobnímu petitu nevyhověl a žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného jako nedůvodnou podle ust. § 87 odst. 3 s. ř. s. ve výroku rozsudku ad I. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. soud ve výroku rozsudku ad II. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval.

Výrok ad III. rozsudku o vrácení přeplatku na zaplaceném soudním poplatku vychází ze skutečnosti, že žalobkyně při podání žaloby uhradila soudní poplatek v kolích ve výši 3.000,- Kč za předmětnou žalobu, třebaže soudní poplatek za žalobu na ochranu před nezákonným

zásahem správního orgánu činí jen 2.000,-Kč [položka 18 bod 2. písm. a) sazebníku soudních poplatků zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění po 31. 8. 2011, a proto soud v souladu s ust. § 10 odst. 1 věty druhé tohoto zákona rozhodl o vrácení přeplatku ve výši 1.000,-Kč žalobkyni, který jí bude vrácen z účtu krajského soudu v obvyklé lhůtě.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 26. března 2014

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová