

U s n e s e n í

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců Mgr. Jana Kašpara a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobce: **Sprinter Prague a.s.**, se sídlem Türkova 1001, Praha 4, zast. Milanem Greplem, daňovým poradcem, se sídlem Třeboradická 49, Mírovice, 250 63 Mratín, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1** (týká se Územního pracoviště pro Prahu – Jižní Město, se sídlem Opatovická 964/18, Praha 4), o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného ve věci daňové kontroly, ukončené Zprávou o výsledku daňové kontroly č.j. 1294117/13/2011-05404-101122 ze dne 10.7.2013,

t a k t o :

I. Žaloba se odmítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Žalobou podanou Městskému soudu v Praze ze dne 16. 9. 2013, doručenou zdejšímu soudu 20. 9. 2013, se žalobce domáhá ochrany před nezákonným zásahem podle ust. § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů(dále jen „s.ř.s.“) Finančního úřadu pro hlavní město Prahu a tvrdí, že dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, územním pracovištěm pro Prahu - Jižní Město, doručené mu 22. 8. 2013 byly vydány na základě nezákonného zásahu při vedení daňové kontroly, na které upozornil ve své stížnosti proti postupu správce daně. Správce daně tuto stížnost shledal nedůvodnou s tím, aby byly stížnostní námitky uplatněny v odvolacím řízení a nesjednal nápravu.

Nezákonný zásah spatřuje žalobce v postupu správce daně, který je podle názoru žalobce v rozporu s ust. § 88 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád (dále jen „daňový řád“), neboť dne 25. 7. 2013 byla doručena žalobci datovou schránkou „ Zpráva o daňové kontrole“ bez toho, aby tato Zpráva o daňové kontrole byla žalobcem projednána a aby byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů a bez jeho vyjádření. Žalobci nebyla tak poskytnuta přiměřená lhůta, aby se mohl vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a nebyla mu dána možnost navrhnout jeho doplnění. Tato zpráva rovněž nebyla žalobcem podepsána a den jejího doručení nelze v tomto případě pokládat za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly dle § 88 odst. 5 daňového řádu a nelze proto aplikovat ani ust. § 88 odst. 6 téhož zákona tj. že by se v případě žalobce jednalo o odepření podpisu Zprávy o daňové kontrole bez dostatečného důvodu, čímž by se projednání zprávy vyhýbal a tím nastaly účinky projednání a ukončení kontroly.

Žalobce tvrdí, že správce daně jej nevyzval řádnou výzvou k úkonu projednání a podepsání Zprávy o daňové kontrole, žalobci zaslal tuto zprávu navíc v době, kdy byl na dovolené a neměl přístup k e-mailu ani v telefonu a nemohl tedy reagovat ihned; zaslání zprávy tímto způsobem nemůže správce daně považovat za vyhýbání se projednání zprávy o kontrole, výzva k úkonu projednání a podepsání zprávy měla být žalobci zaslána do vlastních rukou a řádně mu doručena tak, aby měl správce daně jistotu, že zástupce daňového subjektu byl s tímto seznámen a povinnost uloženou ve stanovené lhůtě nesplnil. Žalobce proto odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem a dovozuje, že

postup správce daně byl v rozporu s ústavně zaručeným právem zakotveným v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práva a svobod; tvrdí proto, že byla porušena jeho práva vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k jejímu výsledku, popřípadě podat návrh na doplnění. Neprojednaná a nepodepsaná zpráva nemůže být považována z výše uvedených důvodů se konečný výstup daňové kontroly a její výsledky nelze považovat za konečné a na základě nich vydat dodatečné platební výměry, jak nezákonně správce daně učinil.

V bodě III. žalobce navrhl dle ust. § 38 zákona č. 150/2002 Sb. s.ř.s. aby soud vydal předběžné opatření, jímž by prozatímně upravil poměry účastníků, vzhledem k hroící vážné újmě žalobce, která mu může být způsobena tím, že bude nutné, aby žalobce uhradil dodatečně vyměřenou daňovou povinnost vyměřenou na základě nezákonného zásahu žalovaného.

Žalobce navrhl, aby soud žalovanému uložil povinnost nepokračovat v porušování práva žalobce vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve Zprávě o daňové kontrole a ke způsobu jeho zjištění a navrhnout doplnění, a povinnost obnovit stav daňové kontroly zahájené dne 29. 3. 2002 do stavu před jejím ukončením.

K žalobě žalobce připojil Zprávu o daňové kontrole, z níž vyplývá celý postup správce daně při daňové kontrole a kontrolní zjištění. Současně připojil Stížnost proti postupu správce daně, datovanou 11. 8. 2013, adresovanou Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu - Jižní Město, v níž v souvislosti s uvedenou daňovou kontrolou s odvoláním na ust. § 261 daňového řádu namítl, že mu byla doručena dne 25. 7. 2013 Zpráva o daňové kontrole a poukázal na rozpor s ust. § 88 daňového řádu, který spatřuje v postupu správce daně při projednání výsledku daňové kontroly, a to obdobně, jako je uvedeno v žalobě. Na tuto stížnost žalobci odpověděl ředitel Územního pracoviště pro Prahu - Jižní město Finančního úřadu pro hlavní město Prahu dopisem z 26.8.2013 tak, že žalobci sdělil, že jeho stížnost proti postupu správce daně byla podle § 261 daňového řádu zaevidována pod č.j. 4601227/13 a vzhledem k tomu, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 2010 byla již ukončena dne 25. 7. 2013 doručením zprávy o daňové kontrole, nelze podat stížnost proti postupu správce daně při daňové kontrole. Stížnostní námitky může žalobce uplatnit v případném odvolacím řízení proti dodatečným platebním výměrům.

Městský soud v Praze musel předně posoudit otázku, zda jsou splněny podmínky řízení.

Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením je podle ust. § 85 s.ř.s. *nepřípustná, 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 žalobce nedomáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný, ale domáhá se odvrácení důsledků jím tvrzeného nezákonného zásahu, tj. toho, aby žalovaný nepokračoval v porušování práva žalobce a obnovil stav před zásahem, což v daném případě znamená, aby žalovaný nepovažoval Zprávu o daňové kontrole za projednanou a daňovou kontrolu za řádně ukončenou.

Soud se proto musel zabývat tím, zda je žaloba přípustná.

Výkladem ust. § 85 s.ř.s. ve znění účinném do 31.12.2011, kdy ust. § 85 znělo: „*Žaloba je nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky nebo domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný*“, se ve vztahu k daňové kontrole a ochraně poskytované soudem prostřednictvím institutu žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením dle § 82 a násl.s.ř.s. zabýval rozšířený

senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí č.j. 2Afs 144/2004-110 ze dne 31.8.2005, a to ve vztahu k daňové kontrole upravené dříve účinnými ustanoveními zákona č. 337/1992 Sb., o správě daně a poplatků (kdy podle tohoto dříve účinného daňového řádu bylo možno proti postupu správce daně podat námitky). Na toto rozhodnutí lze pro úplnost odkázat.

V tomto rozhodnutí /bod II.) Nejvyšší správní soud otázku, zda žalobu proti nezákonnému zásahu lze podat přímo či až po vyčerpání jiných prostředků ochrany, případně, zda tyto prostředky ochrany podání žaloby nevylučují, posoudil tak, že:

„...Soudní řád správní se i v reakci na ústavněprávní deficity vytýkané předchozí úpravě správního soudnictví výše citovaným plenárním nálezem Ústavního soudu z 27. června 2001, publikovaném v č. 276/2001 Sb., snaží podrobit soudní kontrole mnohem širší spektrum aktivit veřejné správy. Zároveň ovšem vychází z toho, že ochrana veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob poskytovaná správními soudy má subsidiární povahu ve vztahu k ochraně poskytované správními orgány. Tam, kde se lze ochrany domoci v rámci systému veřejné správy, je na tom, jehož práva byla ohrožena nebo porušena, aby nejprve využil této možnosti. Teprve nedosáhne-li nápravy tímto způsobem, otevírá se mu cesta ke správnímu soudu. Tím v žádném případě není popřena právní povaha ochrany poskytované správními soudy. Právní ochrana poskytovaná správními soudy je totiž ochranou originární. Není pokračováním správního řízení. Ochrana je poskytována v procesu majícím ryzí povahu řízení soudního a nikoliv správního. Sporné strany mají proto vždy rovné postavení. Originární ochrana poskytovaná správními soudy však nastoupí teprve poté, co nebylo dosaženo nápravy či ochrany v rámci samotného systému veřejné správy. Odpovídá to základní koncepci správního soudnictví jako kontroly veřejné správy a nikoli náhrady v její věcné kompetenci.

Z těchto důvodů stanoví soudní řád správní v § 5, že ve správním soudnictví se lze domáhat ochrany práv jen po vyčerpání řádných opravných prostředků, připouští-li je zvláštní zákon. Toto ustanovení má vzhledem ke svému systematickému zařazení obecnou povahu, tj. uplatní se nejen ve vztahu k řízení o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů podle § 65 a násl. s. ř. s., nýbrž i ve vztahu k dalším druhům řízení. Výraz „řádny opravný prostředek“ přitom nelze vykládat doslovně: jedná se pouze o právní prostředek ochrany nebo nápravy, který má fyzická nebo právnická osoba, jejíž práva byla porušena nebo ohrožena, k dispozici.
.....

Právní úprava žaloby na ochranu před nezákonným zásahem obdobné ustanovení neobsahuje. V § 85 s. ř. s. toliko konstatuje, že žaloba je nepřipustná mj. tehdy, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. Toto ustanovení však nelze vykládat doslova, tedy že by existence jiného právního prostředku ochrany nebo nápravy zcela vylučovala soudní ochranu. Takový závěr by byl absurdní již z toho důvodu, že vyloučení soudní ochrany by mohlo být v rozporu s článkem 4 Ústavy, čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a článkem 13 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod.

V případě nezákonné daňové kontroly je tento závěr nepochybný. Jak bylo detailně objasněno výše, nezákonnou daňovou kontrolou dochází k zásahu do celé řady základních práv a svobod ať již fyzické či právnické osoby. Ustanovení § 85 s. ř. s. je proto namíste interpretovat v souladu s celkovou koncepcí soudního řádu správního, vyjádřenou v jeho § 5. Tento výkladový přístup je korektní, neboť – vzhledem k nutnosti zachovávat jednotnou koncepci a vnitřní soudržnost vykládaného předpisu – ze vztahu obecného a zvláštního vyplývá nejen to, že zvláštní má přednost před obecným, ale také to, že obecné slouží jako pomůcka při interpretaci zvláštního.

Ustanovení § 85 s. ř. s. nelze tudíž vykládat tak, že by vylučovalo soudní ochranu před nezákonným zásahem, existuje-li jiný prostředek ochrany nebo nápravy. Zmíněné ustanovení pouze požaduje, v souladu s celkovou koncepcí subsidiarity soudní ochrany poskytované správními soudy, aby žalobce předtím, než se obrátí na soud, využil tohoto jiného právního prostředku, který má k dispozici. Nedosáhne-li jeho prostřednictvím ochrany nebo nápravy, tj. pokud jej bezvysledně vyčerpá, může žalovat u správního soudu podle § 82 s. ř. s.

V případě nezákonné daňové kontroly jsou tímto jiným prostředkem ochrany námitky proti postupu pracovníka správce daně podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Kontrolovaný daňový subjekt proto bude muset nejprve využít je, a teprve nedosáhne-li jimi ochrany (nadržený pracovník správce daně jim nevyhoví nebo o nich ve lhůtě nerozhodne), je legitimován k žalobě podle § 82 s. ř. s. U nezákonné daňové kontroly nicméně není soudní ochranou žaloba podle § 65 odst. 1 s. ř. s. proti rozhodnutí nadřízeného pracovníka o námitkách. Kdyby soudní ochranu poskytovala žaloba podle § 65 odst. 1 s. ř. s., žaloba podle § 82 s. ř. s. by nebyla možná. 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. Samotné rozhodnutí nadřízeného pracovníka o námitkách proti postupu pracovníka správce daně při kontrole nelze proto přezkoumat soudem podle § 65 odst. 1 s. ř. s. [§ 70 písm. a) § 68 písm. e) s. ř. s.], což současně vylučuje posouzení takového rozhodnutí jako předběžného podle § 70 písm. b) s. ř. s.

Z uvedeného plyne závěr, že žaloba proti nezákonnému zásahu spočívajícím v nezákonné daňové kontrole podle § 82 s. ř. s. je přípustná až poté, kdy žalobce bezvysledně vyčerpá právní prostředek stanovený zákonem k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.), tedy námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Jejich využití je tedy předpokladem věcného projednání žaloby proti nezákonnému zásahu a od vědomosti o výsledku jejich vyřízení se odvíjí lhůta k podání žaloby....“(konec citace).

Městský soud v Praze po porovnání předchozí právní úpravy a současně platné právní úpravy dospěl k závěru, že i současná právní úprava v ust. § 85 s.ř.s., pokud jde o přípustnost žaloby, v případě, že se jí žalobce domáhá, aby soud uložil žalovanému správnímu orgánu povinnost nepokračovat v porušování žalobcova práva a obnovit stav před zásahem (a nikoli toliko určení, že zásah byl nezákonný) jako základní ponechává princip subsidiarity soudní ochrany a žaloba je v takovém případě přípustná jen, jestliže žalobce bezvysledně vyčerpá právní prostředek stanovený podle příslušného zákona k jeho ochraně.

V daném případě dle § 261 daňového řádu je takovým prostředkem ochrany stížnost proti postupu správce daně.

Podle ust § 261 odst. 1 daňového řádu *Osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.*

Podle odst. 3) *Správce daně prošetří skutečnosti uvedené ve stížnosti. Považuje-li to za vhodné, vyslechne stěžovatele, osoby, proti nimž stížnost směřuje, popřípadě další osoby, jejichž výpověď může přispět k objasnění věci.*

Dle odst. 4) *Stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení. Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti. Stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.*

Dle odst. 5) *Byla-li stížnost shledána důvodnou nebo částečně důvodnou, učiní správce daně bezodkladně nezbytná opatření k nápravě. O výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě se učiní úřední záznam a správce daně o tomto výsledku bezodkladně vyrozumí stěžovatele.*

Dle odst. 6) *Má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejblíže nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle odstavců 3 až 5.*

Obdobně, jako tomu bylo v případě námitek proti postupu správce daně, tak i v případě stížnosti, jak plyne ze shora uvedených ustanovení, je smyslem operativní zajištění nápravy vadného postupu kontrolního pracovníka. Vyhověno je stížnosti faktickým úkonem, při nevyhovění jsou pouze sděleny důvody. Negativní vyřízení stížnosti nemá již ani formu rozhodnutí, nemá ani právní obsah rozhodnutí. Pokud by nebylo stížnosti vyhověno a ani o jejím vyřízení účastník informován, nebylo by možno se v tomto případě ani domoci vydání „rozhodnutí o stížnosti“, neboť nejde o nečinnost podřaditelnou pod ustanovení § 79 a násl. s. ř. s. Soudní ochranu lze proto, při splnění dalších zákonných podmínek, poskytnout prostřednictvím institutu žaloby na ochranu proti zásahu, pokynu nebo donucení, dle ust. § 82 a násl. s.ř.s., nicméně tak jako i podle předchozí právní úpravy, je taková žaloba přípustná jen po vyčerpání prostředků, které zákon – v daném případě daňový řád, k ochraně proti postupu správce daně stanoví.

Jak z uvedených ust. § 261 daňového řádu plyne, stížnost je oprávněn nejprve vyřídit správce daně proti jehož postupu stížnost směřuje (§ 261 odst. 1) a zjednat nápravu bezodkladně, nejpozději do 60ti dnů, v případě stížnosti proti postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly (odst. 4,5). Má-li však stěžovatel za to, že stížnost nebyla vyřízena řádně, může požádat nejblíže nadřízeného správce daně, aby způsob jejího vyřízení prošetřil (tento nadřízený správce daně pak postupuje obdobně dle odst. 3 až 5).

V daném případě podle žalobního tvrzení a listin k žalobě připojených žalobce nezákonný zásah spatřuje v postupu správce daně Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (územního pracoviště pro Prahu - Jižní Město), a to konkrétně v postupu, jímž byla ukončena daňová kontrola, kdy žalobci byla zaslána Zpráva o daňové kontrole č.j. 1294117/13/2011-05404-101122; žalobce tvrdí, že tímto postupem nedošlo k ukončení daňové kontroly zákonným způsobem. Proti tomuto postupu proto podal stížnost správci daně podle § 261 odst. 1 daňového řádu, a tento správce (nyní žalovaný) stížnost vyřídil tak, že jí nevyhověl a o tomto žalobce vyrozuměl dne 26.8.2013. Žalobce, jak plyne z žaloby, nesouhlasí se způsobem vyřízení své stížnosti, avšak nepožádal dle § 261 odst. 6) daňového řádu nejblíže nadřízeného správce daně (tj. odvolací finanční ředitelství), aby způsob vyřízení stížnosti prošetřil (a tedy operativně učinil nezbytná opatření k nápravě, pakliže by shledal důvodnou stížnost v tom směru, že nedošlo k ukončení daňové kontroly v souladu se zákonem).

Žalobce tak nevyčerpal v plném rozsahu, který daňový řád stanoví, prostředky k ochraně svých práv.

Městský soud v Praze z uvedených důvodů dospěl k závěru, že žaloba je podle ust. § 85 s.ř.s. nepřijatelná a podle ust. § 46 odst. 1 písm.d) s.ř.s. proto žalobu odmítl.

Vzhledem k odmítnutí žaloby pro nepřijatelnost soud nerozhodoval o návrhu na vydání předběžného opatření, jak se žalobce současně domáhal.

Nad rámec soud dodává, že byť v daném případě soud z důvodů procesních, ležících na straně žalobce, nemohl přistoupit k meritornímu projednání žaloby, není tím vyloučena obrana žalobce, neboť jak žalovaný poukázal, všechny žalobcem vytýkané vady v postupu správce daně uvedené ve stížnosti mohl (či může) žalobce uplatnit v odvolacím řízení proti dodatečným platebním výměrům, a proti rozhodnutí odvolacího orgánu je oprávněn se bránit žalobou podle ust. § 65 s.ř.s., jejíž součástí mohou být rovněž námitky proti postupu správce daně při daňové kontrole, pakliže žalobce nebude souhlasit s tím, jak se s nimi odvolací orgán vypořádal. Ohledně stanovení daňové povinnosti v souladu se zákonem a postupem, který zákon stanoví, není tak poskytnutí soudní ochrany právům žalobce vyloučeno.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 3 věta první s. ř. s. Byla-li žaloba odmítnuta, žádný z účastníků nemá nárok na náhradu nákladů řízení.

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 Praze dne 14. října 2013

Mgr. Jana Brothánková, v.r.
předsedkyně senátu