

U S N E S E N Í

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce: **SYLUMIS CZ spol. s r. o.**, se sídlem Brtnice 353, zastoupeného Mgr. Jiřím Černým, advokátem se sídlem Praha 1, Na Příkopě 15/583, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, o určení, zda řízení o odvolání žalobce proti platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období let 2001, 2002 a 2003 vydaným Finančním úřadem v Jihlavě dne 18. 8. 2006, pod č.j. 110042/06/314912/8105, č.j. 110044/06/314912/8105 a č.j. 11048/06/314912/8105, která byla ukončena rozhodnutími Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 12. 2011, č.j. 12397/11-1101-700366, č.j. 12398/11-1101-700366 a č.j. 12399/11-1101-700366, představovala nezákonný zásah,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e o d m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Průběh řízení před soudem

I. a) Žaloba

[1] Dne 17. 10. 2011 obdržel Krajský soud v Brně žalobu, již žalobce brojil proti zásahu spočívajícímu v pokračování v odvolacích řízeních proti výše označeným platebním výměrům ze dne 18. 8. 2006. Po stručné rekapitulaci dosavadních daňových a soudních řízení žalobce uvedl, že žalovaný pokračoval v daňovém řízení týkajícím se doměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za období let 2001, 2002 a 2003, přestože již dne 31. 12. 2007 uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. O pokračování v daňovém řízení se žalobce (dříve pod firmou CEMM THOME CZ spol. s r. o.) poprvé dozvěděl z vyrozumění o provádění svědecké výpovědi Finančního úřadu v Jihlavě (dále jen „správce daně“) č.j. 149159/11/314933708207, jež mu bylo doručeno dne 12. 5. 2011.

[2] Proti pokračování odvolacích řízení a faktickému pokračování daňové kontroly žalobce opakovaně brojil již v daňovém řízení, a to stížností proti postupu správce daně podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 25. 5. 2011 (správcem daně shledána nedůvodnou dne 8. 7. 2011), opakovaným vznesením námítky prekluze při výsleších svědků dne 30. 5. 2011 (správce daně k ní nepřihlédl), a žádostí o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu ze dne 15. 7. 2011 (žalovaným shledána nepřipustnou dne 31. 8. 2011).

[3] Přesto žalovaný provedl v řízení další úkony, konkrétně dne 30. 5. 2011 správce daně vyslechl tři svědky, dne 8. 6. 2011 správce daně odmítl žádosti o vrácení přeplatků za zdaňovací období let 2001 až 2003, dne 8. 7. 2011 správce daně odmítl stížnost proti svému postupu dle § 261 daňového řádu, a dne 31. 8. 2011 žalovaný zamítl žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu.

[4] Dále se žalobce zabýval aktivní žalobní legitimací. K uplynutí prekluzivní lhůty uvedl, že dne 5. 10. 2004 u něj byla zahájena daňová kontrola předmětných zdaňovacích období, která byla ukončena dne 13. 7. 2006 projednáním zprávy o daňové kontrole. Prekluzivní lhůta tak začala opětovně běžet ode dne 31. 12. 2004 a za všechna zdaňovací období měla uplynout dne 31. 12. 2007.

[5] Dne 18. 8. 2006 správce daně vydal platební výměry. Tato skutečnost však běh prekluzivní lhůty neprodloužila. Daňový řád účinný od 1. 1. 2011 na vydání platebních výměrů v roce 2006 nelze aplikovat. Proti platebním výměrům podal žalobce dne 21. 9. 2006 odvolání. Ani tyto úkony však neměly na běh prekluzivní lhůty vliv.

[6] Při ústním jednání u správce daně konaném dne 30. 5. 2011 bylo žalobci úřední osobou v rámci doplňování odvolacího řízení sděleno, že k úkonu způsobilému přerušit běh prekluzivní lhůty došlo dne 28. 8. 2007. Totéž správce daně uvedl i ve *Vyrozumění stěžovatele o výsledku šetření* ze dne 8. 7. 2011, v němž odkázal na bod 16 rozsudku Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 2 Afs 63/2010), v němž však kasační soud pouze konstatoval, že dne 28. 8. 2007 proběhlo ústní jednání se žalobcem, nikoliv však, že toto jednání mělo vliv na běh prekluzivní lhůty. Tento úkon ostatně nemohl ovlivnit běh prekluzivní lhůty i s ohledem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), podle něhož úkon provedený v průběhu odvolacího řízení může přerušit běh prekluzivní lhůty pouze za podmínky, že se jedná o úkon, kterým je potřeba prověřit nový poznatek.

[7] Dne 28. 8. 2007 se konalo pouze ústní jednání, při němž správce daně seznámil žalobce s výsledky kontrolního zjištění, která mu, s výjimkou informace o výsledku Ing. K., již sdělil dne 20. 4. 2006, tedy ještě v průběhu daňové kontroly. Správce daně žalobce k ničemu nevyzýval, nic po něm nevyžadoval. Nejednalo se tedy o „zjišťovací“ úkon, který by mohl přinést jakýkoli nový poznatek.

[8] Jediným novým úkonem provedeným po ukončení daňové kontroly byl výslech Ing. K., který však byl shledán důkazem nezákonným (zde žalobce odkázal na body 32 – 36 rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2011, č. j. 2 Afs 62/2010-184, a ze dne 17. 2. 2011, č. j. 2 Afs 61/2010-197 a č. j. 2 Afs 63/2010-209). Nemohl tedy způsobit přetržení prekluzivní lhůty v odvolacím řízení, neboť byl získán v rozporu s § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Navíc Ing. K. se ke správci daně dostavil sám, nikoli na výzvu správce daně.

[9] Žalovaný dne 11. 12. 2007 rozhodnutími o odvoláních změnil dodatečné platební výměry, ani tato skutečnost však neměla na běh prekluzivní lhůty vliv.

[10] Dne 13. 2. 2008 podal žalobce proti rozhodnutím žalovaného žaloby, na jejich základě Krajský soud v Brně rozsudky ze dne 16. 3. 2010 zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2007 a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný podal proti rozsudkům krajského soudu kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud je však rozsudky ze dne 4. 2. 2011 a 17. 2. 2011 zamítl. Žalobce v této souvislosti dodal, že v souzené věci nedošlo ke stavění

prekluzivní lhůty dle § 41 s. ř. s., neboť k zahájení soudního řízení došlo až v únoru 2008, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty.

[11] V odůvodnění rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku správce daně nezpochybnil popsany průběh soudního řízení. Pokud by nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty ke dni 31. 12. 2007, správce daně by, vázán závěry soudu, mohl pokračovat v daňovém řízení. V daném případě však k uplynutí prekluzivní lhůty došlo. Pokračování v daňovém řízení tak představuje nezákonný zásah. Správce daně nemá jinou možnost, než platební výměry zrušit.

[12] Důsledkem nezákonného zásahu je, že správce daně neoprávněně zadržuje na předmětné dani částku ve výši 7 469 877 Kč, kterou žalobce uhradil na základě rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2007. Tato rozhodnutí byla zrušena soudem. Žalobce má dle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků nárok i na úrok z přeplatku. Přestože byl správce daně povinen přeplatek vzniklý jeho zaviněním vrátit bez žádosti, podal žalobce dne 23. 3. 2011 žádosti o vrácení předmětných přeplatků. Správce daně je však dne 8. 6. 2011 zamítl.

[13] Jako pasivně legitimovaného žalobce označil Finanční ředitelství v Brně, neboť krajský soud zrušil pouze rozhodnutí tohoto orgánu a věc se tedy vrátila do fáze odvolacího řízení. Pokud některé úkony vykonává Finanční úřad v Jihlavě, činí tak pouze na základě pověření finančního ředitelství.

[14] K přípustnosti žaloby žalobce uvedl, že jediným prostředkem, kterým se mohl bránit proti nezákonnému pokračování v odvolacím řízení po uplynutí prekluzivní lhůty v řízení před správcem daně, byla stížnost dle § 261 daňového řádu. Dne 25. 5. 2011 žalobce tuto stížnost podal. Správce daně přípisem („Vyrozumění stěžovatele o výsledku šetření“) ze dne 8. 7. 2011 shledal stížnost nedůvodnou, neboť prekluzivní lhůta neuplynula. Dne 15. 7. 2011 žalobce požádal žalovaného o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Žalovaný přípisem („Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti“) ze dne 29. 8. 2011 vyhodnotil stížnost jako nepřípustnou, neboť dotčené úkony správce daně nelze napadnout stížností dle § 261 daňového řádu, ale tyto námitky jako takové jsou předmětem odvolacího řízení. Toto vyrozumění není rozhodnutím, proti kterému by bylo možné se bránit cestou řádných opravných prostředků, a zároveň žalovaný v odvolacím řízení pokračuje. Skutečnost, že proti případnému opětovnému rozhodnutí o doměření daně by mohl žalobce brojit správní žalobou, nic nemění na tom, že žalovaný činí úkony k doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty.

[15] Pokud jde o lhůtu pro podání žaloby, žalobce uvedl, že o nezákonném zásahu se poprvé dozvěděl z vyrozumění správce daně o provádění svědecké výpovědi ze dne 12. 5. 2011. Dne 25. 5. 2011 žalobce podal proti postupu správce daně stížnost dle § 261 daňového řádu. Přípisem ze dne 8. 7. 2011 správce daně stížnost shledal nedůvodnou. Dne 15. 7. 2011 žalobce požádal žalovaného o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Žalovaný přípisem ze dne 29. 8. 2011, doručeným žalobci dne 31. 8. 2011 vyhodnotil stížnost jako nepřípustnou. Stížnost dle § 261 daňového řádu žalobce využil analogicky k dřívější úpravě námitek podle § 16 zákona o správě daní a poplatků. Doručení vyrozumění žalovaného je tedy pro žalobce dnem, od něhož se odvíjí subjektivní dvouměsíční lhůta pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Subjektivní lhůta proto uplyne dnem 30. 10. 2011. Objektivní lhůta by pak měla uplynout dne 12. 5. 2013, neboť prvním úkonem žalovaného v daňovém řízení po uplynutí prekluzivní lhůty bylo vyrozumění o provádění svědecké výpovědi ze dne 12. 5. 2011.

[16] Na základě výše uvedeného žalobce navrhl, aby krajský soud žalovanému zakázal pokračovat v řízeních o odvoláních proti platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2001, 2002 a 2003 vydaným správcem daně dne 18. 8. 2006, pod č.j. 110042/06/314912/8105, č.j. 110044/06/314912/8105 a č.j. 11048/06/314912/8105 (*část žalobního petitu č. I.*), a dále aby krajský soud žalovanému přikázal vrátit žalobci veškeré neoprávněně zadržované peněžní prostředky, které žalobce poukázal na úhradu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2001 až 2003 (včetně případného příslušenství této daně) na základě rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2007, č.j. 18970/07-1101-700366, č.j. 18972/07-1101-700366, a č.j. 18974/07-1101-700366 (*část žalobního petitu č. II.*).

I. b) Vyjádření žalovaného k žalobě

[17] Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že daňová kontrola předmětné daně za zdaňovací období 2001 až 2003 byla zahájena dne 5. 10. 2004. Na základě tohoto úkonu by ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků prekluzivní lhůta končila ke dni 31. 12. 2007. Dne 28. 8. 2007 bylo v rámci odvolacího řízení žalovaným zásadním způsobem doplňováno daňové řízení. Byly prověřovány další skutečnosti, které byly nově podkladem pro vydání rozhodnutí odvolacího orgánu. Tomuto svědčí obsah protokolu o ústním jednání ze dne 28. 8. 2007 i obsah předvolání ze dne 16. 7. 2007 na toto ústní jednání. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu lze daňové řízení v rámci řízení odvolacího zásadním způsobem doplňovat, a to s důsledkem přerušení běhu prekluzivní lhůty. Zásadní je, aby úkon přerušující běh prekluzivní lhůty směřoval k vyměření či doměření daně a daňový subjekt byl o tomto úkonu zpraven. Tak tomu bylo i v daném případě. Nejvyšší správní soud ostatně v souzené věci shledal úkony ze dne 28. 8. 2007 za zásadní doplňování odvolacího řízení a provádění dokazování (viz bod 16 rozsudku ze dne 17. 2. 2011, sp. zn. 2 Afs 63/2010). Na tom ničeho nemění fakt, že jeden z prováděných důkazů následně nebyl soudem hodnocen jako důkazní prostředek svědčící o nějaké skutečnosti. V této souvislosti lze zmínit i výzvu žalovaného směřovanou správci daně k doplnění odvolacího řízení svědčící o jasném úmyslu žalovaného skutečně doplnění řízení učinit. Vzhledem k úkonům ze dne 28. 8. 2007 neuplynula prekluzivní lhůta dříve než 31. 12. 2010 s tím, že od 13. 2. 2008 do 16. 2. 2011, resp. 3. 3. 2011 tato lhůta dle § 41 s. ř. s. neběžela po dobu řízení před soudem. Finanční orgány zamítly žalobcovy námitky proti pokračování v daňovém řízení. Jejich opakování v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem lze považovat za obstrukční. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

I. c) Doplnění (změna) žaloby a replika k vyjádření žalovaného

[18] V podání ze dne 20. 8. 2012 žalobce k vyjádření žalovaného nad rámec údajů uvedených v žalobě odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2012, sp. zn. 9 Afs 8/2012, týkající se podmínek, za nichž může úkon správce daně provedený v rámci odvolacího řízení způsobit přetržení běhu prekluzivní lhůty.

[19] Vedle toho však žalobce rovněž uvedl, že po podání žaloby žalovaný dne 16. 12. 2011 vydal rozhodnutí (č. j. 12397/11-1101-700366, č. j. 12398/11-1101-700366 a č. j. 12399/11-1101-700366), jimiž předmětná odvolací řízení ukončil. Částky uvedené v platebních výměrech přitom mírně snížil, platební výměry samé však nezrušil. Dále žalobce poukázal na to, že dne 1. 1. 2012 nabyl účinnosti zákon č. 303/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony,

umožňující vydání deklaratorního rozhodnutí o nezákonném zásahu. Z těchto důvodů žalobce navrhl změnu žalobního petitu v části č. I. tak, aby soud určil, že předmětná odvolací řízení ukončená rozhodnutími žalovaného ze dne 16. 12. 2011 představovala nezákonný zásah.

I. d) Jednání konané dne 28. 8. 2012

[20] Při jednání setrvali účastníci řízení na svých předchozích písemných tvrzeních. S návrhem na změnu žalobního petitu žalovaný nevyjádřil nesouhlas. Ani soud neměl důvodu, pro nějž by se změnou žaloby nesouhlasil, protože usnesením vyhlášeným při jednání změnu žaloby (v části petitu č. I.) dle žalobcova návrhu ze dne 20. 8. 2012 připustil podle § 95 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. Po podání žaloby došlo sice k ukončení tvrzeného zásahu, po změně právní úpravy řízení o ochraně před nezákonným zásahem provedené s účinností od 1. 1. 2012 zákonem č. 303/2011 Sb. (přičemž podle přechodného ustanovení v čl. II bod 1. tohoto zákona se novelizované znění s. ř. s. použije i pro řízení zahájená přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 303/2011 Sb.) se však lze u soudu domáhat i pouhého určení toho, že zásah byl nezákonný. Výsledky dosavadního řízení mohly být podkladem pro řízení o změněném návrhu.

[21] V rámci jednání soud dále žalobce vyzval k upřesnění předmětu žaloby, tedy k přesnému vymezení toho, jaké jednání žalovaného žalobce považuje za nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Žalobce uvedl, že předmětem žaloby je jeden zásah spočívající v pokračování v odvolacích řízeních. Neoprávněné zadržování poukázaných peněžních prostředků, jejichž vrácení se žalobce dožadoval v části II. žalobního petitu, je pouhým důsledkem tohoto zásahu, nikoli dalším zásahem.

II. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[22] Před tím, než mohl přistoupit k posouzení věci samé, zabýval se zdejší soud splněním podmínek řízení, přičemž dospěl k závěru, že o žalobě nemůže věcně jednat a odmítl ji z následujících důvodů.

II. a) Skutkový stav

[23] Ze správního spisu a ze soudních spisů soud zjistil následující skutkový stav, který veskrze odpovídá stavu věci popsanému v žalobě.

[24] Dne 5. 10. 2004 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období let 2001 až 2003.

[25] Tato daňová kontrola byla ukončena projednáním a podpisem zprávy o daňové kontrole dne 13. 7. 2006.

[26] Dne 18. 8. 2006 vydal správce daně tři platební výměry, jimiž žalobci na předmětné dani předepsal k přímému placení částku 1 476 136 Kč za zdaňovací období roku 2001, částku 2 373 919 Kč za zdaňovací období roku 2002 a částku 1 822 920 Kč za zdaňovací období roku 2003.

[27] Dne 22. 9. 2006 obdržel správce daně žalobcovo odvolání ze dne 21. 9. 2006 proti těmto platebním výměrům. Odvolání žalobce doplnil podáními ze dne 12. 1. 2007, 17. 1. 2007 a 27. 9. 2007.

[28] Dne 24. 10. 2006 u správce daně proběhlo bez účasti žalobce (či jeho zástupce) ústní jednání s Ing. M. K., bývalým auditorem a daňovým poradcem žalobce.

[29] Dne 28. 8. 2007 správce daně na základě pokynu žalovaného odvolacího orgánu seznámil při ústním jednání žalobce v rámci odvolacího řízení s výsledky doplnění řízení.

[30] Dne 11. 12. 2007 žalovaný vydal tři rozhodnutí o odvolání, jimiž změnil shora uvedené platební výměry. Rozhodnutím č. j. 18970/07-1101-700366 zvýšil částku předepsanou za zdaňovací období roku 2001 z 1 476 136 Kč na 2 104 747 Kč. Rozhodnutím č. j. 18972/07-1101-700366 zvýšil částku předepsanou za zdaňovací období roku 2002 z 2 373 919 Kč na 3 125 830 Kč. A rozhodnutím č. j. 18974/07-1101-700366 zvýšil částku předepsanou za zdaňovací období roku 2003 z 1 822 920 Kč na 2 239 300 Kč. Rozhodnutí žalovaného nabyly právní moci dne 13. 12. 2007.

[31] Dne 13. 2. 2008 podal žalobce u zdejšího soudu proti rozhodnutím žalovaného žaloby.

[32] Krajský soud rozsudky ze dne 16. 3. 2010, č. j. 29 Ca 44/2008-147 (zdaňovací období roku 2001), č. j. 29 Ca 45/2008-127 (zdaňovací období roku 2002), a č. j. 29 Ca 46/2008-140 (zdaňovací období roku 2003), zrušil jednotlivá rozhodnutí žalovaného a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Rozsudky krajského soudu nabyly právní moci 13. 4. 2010, 15. 4. 2010, a 20. 4. 2010.

[33] Proti těmto rozsudkům podal žalovaný dne 23. 4. 2010 kasační stížnosti, které zamítl Nejvyšší správní soud rozsudky ze dne 4. 2. 2011 (č. j. 2 Afs 62/2010-184, právní moc 16. 2. 2011, zdaňovací období roku 2002) a 17. 2. 2011 (č. j. 2 Afs 61/2010-197, právní moc 3. 3. 2011, zdaňovací období roku 2003, a č. j. 2 Afs 63/2010-209, právní moc 3. 3. 2011, zdaňovací období roku 2001).

[34] Ze správních spisů není zřejmé, že by v průběhu soudních řízení (resp. řízení o kasačních stížnostech) správce daně pokračoval v daňovém řízení. Listiny založené ve správním spisu z tohoto období se týkaly vesměs úkonů ohledně žádostí žalobce o splátkování, posečkání či prominutí platebních povinností.

[35] Poté, co rozsudky Nejvyššího správního soudu nabyly právní moci (16. 2. a 3. 3. 2011), požádal žalobce dne 23. 3. 2011 o vrácení jednotlivých přeplatků dle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků s tím, že došlo ke zrušení rozhodnutí žalovaného a zároveň dnem 31. 12. 2007 došlo k uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně. Těmto žádostem správce daně nevyhověl rozhodnutími ze dne 8. 6. 2011, č. j. 163000/11/314912700951, č. j. 163163/11/314912700951, a č. j. 163210/11/314912700951. Proti negativním rozhodnutím správce daně žalobce brojil odvoláním ze dne 24. 6. 2011.

[36] Přípisem ze dne 12. 5. 2011, doručeným dne 17. 5. 2011, správce daně vyrozuměl žalobce o konání výslechů svědků K., S. a K. dne 30. 5. 2011. Všechny tyto výslechy se následně dne 30. 5. 2011 konaly, a to za účasti žalobce.

[37] Dne 25. 5. 2011 podal žalobce správci daně stížnost proti postupu správce daně dle § 261 daňového řádu, směřující proti pokračování v daňovém řízení. Tuto stížnost shledal správce daně nedůvodnou, což žalobci sdělil *Vyrozuměním stěžovatele o výsledku šetření* ze dne 8. 7. 2011. Podáním ze dne 15. 7. 2011 žalobce dle § 261 odst. 6 daňového řádu požádal žalovaného o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Žalovaný *Vyrozuměním o prošetření způsobu vyřízení stížnosti* ze dne 29. 8. 2011 vyhodnotil stížnost jako nepřípustnou.

[38] Dne 16. 12. 2011 žalovaný vydal tři nová rozhodnutí o odvolání, jimiž napadené platební výměry změnil tak, že v případě zdaňovacího období roku 2001 snížil předepsanou částku daně z 1 476 136 Kč na 1 193 318 Kč (rozhodnutí č. j. 12397/11-1101-700366), v případě zdaňovacího období roku 2002 snížil předepsanou částku daně z 2 373 919 Kč na 2 251 904 Kč (rozhodnutí č. j. 12398/11-1101-700366), a v případě zdaňovacího období roku 2003 snížil předepsanou částku daně z 1 822 920 Kč na 1 712 700 Kč (rozhodnutí č. j. 12399/11-1101-700366). Nová rozhodnutí žalovaného nabyla právní moci dne 19. 12. 2011.

II. b) Právní posouzení

[39] Podle § 84 odst. 1, 2 s. ř. s. musí být žaloba na ochranu před nezákonným zásahem 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. Zmeškání lhůty nelze prominout.

[40] Žalobce uvedl, že o nezákonném zásahu se poprvé dozvěděl z vyrozumění správce daně o provádění svědecké výpovědi ze dne 12. 5. 2011. Dodal, že proti postupu správce daně brojil stížností podle § 261 daňového řádu, o jejímž konečném vyřízení (přípisem žalovaného ze dne 29. 8. 2011) se dozvěděl dne 31. 8. 2011. Stížnost dle § 261 daňového řádu přitom žalobce využil analogicky k dřívější úpravě námitek podle § 16 zákona o správě daní a poplatků. Subjektivní dvouměsíční lhůtu pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem tedy žalobce odvíjel od data 31. 8. 2011.

[41] Tento názor žalobce však není správný. Zde je v první řadě nutno konstatovat, že stížnost dle § 261 daňového řádu je subsidiárním prostředkem ochrany práv daňového subjektu při správě daní. Lze ji podat jen tehdy, nepřipouští-li zákon jiný prostředek nápravy. Ve vyměřovacím řízení je však v případě vad řízení, které mohou vést k nezákonnému rozhodnutí, prostředkem nápravy vylučujícím možnost podání stížnosti, zejména odvolání proti rozhodnutí správce daně. V daném případě, kdy byla „stížnost“ podána v odvolacím řízení, jednalo se dle obsahu o doplnění odvolání, s obsahem takové stížnosti by se měl odvolací orgán případně zabývat v odůvodnění rozhodnutí, jímž řízení o odvolání skončí. Proti takovému konečnému rozhodnutí se pak daňový subjekt může bránit žalobou dle § 65 a násl. s. ř. s.

[42] Žalobce vycházel z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, ve věci „*Lesy Vyšší Brod, a. s.*“, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS, jehož závěry, že lhůta pro podání zásahové žaloby počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek dle § 16 zákona o správě daní a poplatků, jež musí tento subjekt vyčerpat, však nejsou v nyní souzené věci zcela přílehavé. Týkaly se totiž postupu v daňové kontrole. Tu však, podle téhož usnesení, „nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení“, je pouze „*dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení*“. Dále rozšířený senát uvedl, že daňová kontrola je zpravidla zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a ukončena je sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole. Hlavním důvodem, pro nějž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu shledal přípustnost zásahové žaloby vůči daňové kontrole, byla přitom skutečnost, že daňová kontrola nemusí být ukončena rozhodnutím, proti němuž by se bylo lze bránit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu.

[43] V daném případě žalobce brojil proti pokračování v odvolacím daňovém řízení. Z výše uvedeného je zřejmé, že byť součástí vyměřovacího řízení před správcem daně byla daňová

kontrola, tak odvolací řízení (proti platebním výměrům) nelze považovat za pokračování takové daňové kontroly. Odvolací řízení pak nemůže skončit jinak, než vydáním rozhodnutí.

[44] Chtěl-li tedy žalobce proti tvrzenému zásahu podat zásahovou žalobu, nebylo třeba, aby proti „pokračování v odvolacím řízení“ brojil stížností dle § 261 daňového řádu.

[45] Pokud jde tedy o okamžik, kdy se žalobce dozvěděl o pokračování v daňovém (odvolacím) řízení, je jím nabytí právní moci rozsudků ze dne 16. 3. 2010, č. j. 29 Ca 44/2008-147, č. j. 29 Ca 45/2008-127, a č. j. 29 Ca 46/2008-140, jimiž zdejší soud zrušil původní rozhodnutí žalovaného o odvolání (tyto rozsudky nabyly právní moci ve dnech 13., 15. a 20. 4. 2010). Krajský soud totiž věci v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 4. 2007, sp. zn. 2 Ans 3/2006, publ. pod č. 1255/2007 Sb. NSS, pokud *„krajský soud v řízení o žalobě podle § 65 a násl. SŘS zruší rozhodnutí správního orgánu, je povinností správního orgánu pokračovat v řízení a řídit se přitom závazným právním názorem vyjádřeným v pravomocném soudním rozhodnutí, bez ohledu na to, zda je ve věci podána kasační stížnost. Správní orgán tedy nemůže s novým rozhodnutím vyčkávat na výsledek řízení o kasační stížnosti. Nerespektuje-li správní orgán pravomocné soudní rozhodnutí a nepokračuje řádně v řízení, může se dle okolností jednat o nečinnost, proti níž se lze bránit podáním žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu.“* Ve věcech byly žalovaným podány kasační stížnosti, těm však nebyl přiznán odkladný účinek. Žalovaný tak měl v předmětných odvolacích řízeních pokračovat. Z uvedeného je patrné, že žaloba byla podána cca po jednom a půl roce od okamžiku, kdy se žalobce doručením předmětných rozsudků krajského soudu dozvěděl o tom, že v odvolacích řízeních bude pokračováno.

[46] Jak uvedeno již výše, ze správních spisů není patrné, že by finanční orgány po vrácení věcí rozsudky krajského soudu jakkoliv konaly (vyjma úkonů souvisejících s placením daní). I kdyby však byl okamžik, kdy se žalobce „dozvěděl“ o pokračování odvolacího řízení, odvozován až od momentu prvního úkonu správce daně učiněného v pokračujícím řízení vůči žalobci, tedy od vyrozumění ze dne 12. 5. 2011 (doručeného žalobci dne 17. 5. 2011) o konání výslechu svědků K., S. a K., či od prvního faktického úkonu, jímž byl právě výslech těchto svědků konaný dne 30. 5. 2011, byla prodleva mezi těmito úkony a podáním žaloby více než čtyřměsíční.

[47] Protože žalobu žalobce zdejšímu soudu zaslal poštou až dne 13. 10. 2011, je zjevné, že lhůta pro podání žaloby dle § 84 odst. 1 s. ř. s. nebyla dle § 40 odst. 4 s. ř. s. zachována.

[48] Ze shora uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že žaloba byla podána opožděně a proto ji odmítl dle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

II. c) Obiter dictum

[49] Nad rámec uvedeného soud považuje za vhodné uvést, že „pokračování v daňovém odvolacím řízení“ nelze ani teoreticky považovat za zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Daňové řízení o odvolání musí být ukončeno rozhodnutím. Přípustným prostředkem ochrany je zde žaloba proti konečnému rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a násl. s. ř. s., proti účelově prodlužovanému odvolacímu řízení pak žaloba nečinnostní dle § 79 s. ř. s. Zde lze pro stručnost poukázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 9 Aps 5/2010-81, ve věci *„Gladius International s. r. o.“*, publ. pod č. 2261/2011 Sb. NSS, z nějž jsou patrné důvody, pro které nelze daňové řízení ukončené rozhodnutím považovat, narozdíl od daňové kontroly, za zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. (v dané věci šlo o vytýkací

řízení, tím spíše se však jeho závěry týkají běžného vyměřovacího řízení či řízení odvolacího).

III. Závěr a náklady řízení

[50] Krajský soud v Brně shledal žalobu opožděnou a proto ji odmítl dle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[51] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, pokud byla žaloba odmítnuta.

[52] Ve věci nebyly splněny podmínky pro vrácení žalobcem zaplaceného soudního poplatku za žalobu, neboť žaloba nebyla odmítnuta před prvním jednáním (§ 10 odst. 3 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů).

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 28. srpna 2012

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu