



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **HOPR TRADE CZ, s.r.o.**, se sídlem Olomouc, Libušina 667/72, zastoupeného JUDr. Petrem Pečeným, advokátem se sídlem Praha 1, Purkyňova 74/2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem Olomouc, Lazecká 545/22, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 13. 2. 2014, č. j. 31 Af 185/2013 - 79,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) dne 14. 10. 2013 se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal poskytnutí ochrany proti nezákonnému zásahu Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též jen „FÚ JMK“), který dle stěžovatele spočívá v nezákonném zahájení a provádění daňové kontroly, jejímž předmětem je daň z přidané hodnoty za měsíc červenec 2013. Nezákonnost daňové kontroly spatřoval stěžovatel především v tom, že FÚ JMK u stěžovatele opakovaně a šikanózně zahajuje nové kontrolní postupy, přestože předcházející kontroly žádná pochybení u stěžovatele neobjevily. Správce daně je zároveň při provádění daňové kontroly liknavý, což ve spojení s předchozím představuje zásadní zásah do majetkové sféry stěžovatele, kterého tím vystavuje existenčním potížím.

Krajský soud v záhlaví označeným usnesením žalobu stěžovatele odmítl s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je možné dohledat na www.nssoud.cz), neboť stěžovatel před podáním žaloby ve smyslu § 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bezvýsledně nevycerpal právní prostředky stanovené podle zákona k jeho ochraně. Tímto prostředkem je dle krajského soudu stížnost podle § 261 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podání této stížnosti stěžovatel ani netvrdil.

Proti usnesení krajského soudu ze dne 13. 2. 2014 podal stěžovatel kasační stížnost, v níž uplatnil stížnostní důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) a e) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost, nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé a nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení.

Stěžovatel uvedl, že nezpochybňuje názor krajského soudu, podle kterého daňový subjekt před podáním zásahové žaloby musí vyčerpat prostředky ochrany, které mu nabízí daňový řád. V případě zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), byly dříve prostředkem této ochrany proti nezákonnému zahájení daňové kontroly námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Daňový řád však odpovídající ustanovení neobsahuje. Krajský soud v tomto směru odkázal na ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu, které je totožné s institutem stížnosti podle ustanovení § 175 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). Podle stěžovatele přitom Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2010, č. j. 4 Aps 2/2010 - 44, publikovaný pod č. 2339/2011 Sb. NSS), že podání stížnosti podle § 175 správního řádu není podmínkou přípustnosti žaloby ve věci ochrany před nezákonným zásahem ve smyslu § 85 s. ř. s., protože tato stížnost nemá dostatečný ochranný a nápravný účel. Je tedy s podivem, že totožná úprava stížnosti zakotvená v daňovém řádu by kritérium ochranného a nápravného účelu měla splňovat a měla by být prostředkem ochrany, který měl stěžovatel vyčerpat před podáním zásahové žaloby.

Stěžovatel s tímto názorem krajského soudu nesouhlasí, neboť je zřejmé, že cílem zákonodárce bylo začlenit do daňového řádu právě úpravu odpovídající dosavadnímu ustanovení § 175 správního řádu. Není-li stížnost podle správního řádu předpokladem podání zásahové žaloby, pak ani identický institut stížnosti podle daňového řádu tímto být nemůže.

pokračování

Podle stěžovatele je proto rozhodnutí krajského soudu v uvedeném směru velmi překvapivé a vzhledem k tomu, že v souzené věci krajský soud své rozhodnutí opřel o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25, nelze opomenout ani vzniklou kolizi s předchozí rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu ve věci povahy stížnosti ve vztahu k podmínkám podání zásahové žaloby. Stěžovatel zde proto spatřuje rovněž prostor pro postup dle § 17 odst. 1 s. ř. s., tj. předložení sporné právní otázky k rozhodnutí rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

Stěžovatel také uvedl, že v průběhu daňové kontroly soustavně proti postupu správce daně bezúspěšně brojil v rámci jednání se správcem daně, ale na jeho stížnosti a výtky nebylo ze strany správce daně adekvátně reagováno.

Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že krajský soud v napadeném usnesení uvedl, že FÚ JMK se ve věci vyjádřil podáním ze dne 3. 12. 2013, ve kterém zejména navrhl odmítnutí žaloby pro nevyčerpání prostředků ochrany, které stěžovateli nabízí právní řád, neboť v daňovém řízení nepodal stížnost podle § 261 daňového řádu a pro případ, že by se krajský soud s touto argumentací neztotožnil, navrhl zamítnutí žaloby. Stěžovatel v této souvislosti zdůraznil, že podle § 36 odst. 1 s. ř. s. účastníci ve správním soudnictví mají rovné postavení a soud je povinen jim poskytnout stejné možnosti k uplatnění jejich práv a poskytnout jim poučení o jejich procesních právech a povinnostech v rozsahu nezbytném pro to, aby v řízení neutrpěli újmu. Stěžovatel zdůraznil, že uvedené ustanovení je projevem práva na spravedlivý proces podle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), jehož podstatnou složkou je rovnost účastníků. Obdobně je tento princip interpretován i v ustálené judikatuře Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“), který za součást práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“) považuje zásadu „*rovnosti zbraní*“, která je projevem principu rovnosti účastníků. Podle této zásady každé procesní straně musí být dána přiměřená možnost přednést svou záležitost, včetně důkazů, a to za podmínek, jež ji nestaví do podstatně nevýhodnější situace, než ve které je její protistrana. Princip rovnosti účastníků řízení představuje stěžejní zásadu spravedlivého procesu. Své normativní vyjádření nachází především v čl. 37 odst. 3 Listiny a čl. 96 odst. 1 Ústavy a na úrovni podústavního práva je pro civilní řízení zakotven v § 18 zákona 99/1963, občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), a § 36 s. ř. s. a promítá se i do řady dalších ustanovení těchto zákonů. Tento ústavní princip garantuje rovné postavení účastníků soudního řízení co do práv, jež účastníkům určitého typu řízení přiznává právní řád (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 657/05, přístupný na <http://nalus.usoud.cz>). Účastníkům tak musí být dána možnost vyjádřit se k tvrzením druhé strany, a to i písemně, tedy v případě žalovaného právo podat žalobní odpověď, v případě stěžovatele pak musí být dána příležitost vyjádřit se k protiargumentům uplatněným v replice stěžovatele.

V této souvislosti stěžovatel zdůraznil, že dosud nadepsané podání FÚ JMK ze dne 3. 12. 2013 neobdržel. Krajský soud proto nepostupoval podle § 36 s. ř. s., neboť stěžovateli neposkytl příležitost vyjádřit se k argumentům FÚ JMK.

Závěrem stěžovatel uvedl, že krajský soud v napadeném usnesení zaujal názor, že stěžovatel proti zahájení daňové kontroly v rámci jejího provádění řádně nebrojil a měl

za prokázané, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly nepodal stížnost na postup správce daně podle § 261 daňového řádu. K tomu stěžovatel namítl, že v tomto směru nebyl řádně poučen krajským soudem o nutnosti doplnit tvrzení, případně označit dodatečné důkazy k doložení splnění podmínek podání žaloby. Podle § 36 s. ř. s. přitom musí být účastník poučen vždy, když mu hrozí procesní újma. V této souvislosti stěžovatel odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2010, č. j. 2 Afs 87/2009 - 131, podle kterého soud při posuzování podmínek řízení (včasnosti) žaloby splnil svou poučovací povinnost tím, že upozornil stěžovatele, že provedené důkazy nemusejí postačovat k prokázání okamžiku doručení napadeného rozhodnutí, a vyzval jej k tomu, aby sdělil, zda navrhuje jiné důkazní prostředky ohledně okolností, kde se daňová poradkyně zastupující stěžovatele v daňovém řízení v době doručování rozhodnutí zdržovala. Analogická situace však v tomto řízení nenastala a krajský soud tedy ani v tomto ohledu nesplnil své povinnosti stanovené právními předpisy.

Finanční úřad pro Jihomoravský kraj se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s usnesením krajského soudu a odkázal na své vyjádření k žalobě. Zdůraznil, že ani v kasační stížnosti stěžovatel netvrdí, že by podal proti zahájení daňové kontroly stížnost podle § 261 daňového řádu. Jedinou stížnost, kterou stěžovatel podal, byla stížnost ze dne 4. 11. 2013 v souvislosti s nahlížením do spisu, konkrétně proti neumožnění nahlédnout do vyhledávací části spisu, kterou nijak nenapadal zákonnost postupu správce daně při zahájení daňové kontroly.

Dále FÚ JMK uvedl, že již ze srovnání § 261 odst. 1 daňového řádu s § 175 odst. 1 správního řádu je zřejmé, že institut stížnosti podle § 261 daňového řádu je prostředkem ochrany stěžovatele (daňového subjektu) proti nevhodnému chování úředních osob správce daně nebo proti postupu správce daně v průběhu daňové kontroly a je možným prostředkem nápravy v průběhu daňové kontroly. K tomu FÚ JMK odkázal na znění § 261 odst. 4 daňového řádu a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2010, č. j. 4 Aps 2/2010 - 44, podle kterého *„podání stížnosti podle § 175 správního řádu není podmínkou přípustnosti žaloby ve věci nezákonného zásahu. Tím ovšem není vyloučeno, aby nějaký jiný zákon efektivní prostředek ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu upravil a umožnil tak uplatnění § 85 s. ř. s.“* Žalovaný má proto za to, že daňový řád je tímto *„jiným zákonem“*, který upravuje stížnost ve svém § 261 jako prostředek nápravy uplatnitelný také v rámci daňové kontroly a normuje speciální lhůtu pro vyřízení stížnosti právě v průběhu daňové kontroly. Dále je v důvodové zprávě k § 261 daňového řádu (resp. § 261 odst. 4 daňového řádu) explicitně uvedeno, že *„tímto obecným prostředkem ochrany práv je tak nahrazen institut námítky proti postupu pracovníka správce daně podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků.“*

Finanční úřad pro Jihomoravský kraj ve vyjádření ke kasační stížnosti rovněž uvedl, že stěžovatel měl v období od 13. 3. 2010 do 20. 9. 2013 zapsáno v obchodním rejstříku sídlo v Brně, Botanická 606/24, místně příslušným správcem daně tedy byl v tomto období Finanční úřad Brno I a od 1. 1. 2013 Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. Dne 20. 9. 2013 stěžovatel změnil sídlo na adresu Praha, Dlouhá 720/16, proto správce daně vydal rozhodnutí č. j. 3396427/13/3001-05802-705415 o změně místní příslušnosti a dne 21. 11. 2013 se nově místně příslušným správcem daně stal Finanční úřad pro hlavní město Prahu. Podle § 87 odst. 1, věta druhá daňového řádu se Finanční úřad pro

pokračování

Jihomoravský kraj jako správce daně, který zahájil kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2013, rozhodl tuto daňovou kontrolu dokončit. Dne 28. 11. 2013 stěžovatel opětovně změnil své sídlo, a to na adresu Olomouc, Ostružnická 326/8. Účinností rozhodnutí o změně místní příslušnosti ze dne 9. 12. 2013, č. j. 5980942/13/2001-05802-102112, se dne 21. 12. 2013 stal místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále též jen „FÚ OK“). Finanční úřad pro Jihomoravský kraj postoupil všechny zahájené daňové kontroly včetně kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2013 nově místně příslušnému správci daně k dokončení, neboť většina provozoven stěžovatele se nachází v územní působnosti Finančního úřadu pro Olomoucký kraj. K poslední změně sídla stěžovatele došlo dne 27. 1. 2014 na adresu Olomouc, Libušina 667/72. Ke změně místní příslušnosti správce daně tedy již nedošlo. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj má za to, že ve věci je nyní žalovaným Finanční úřad pro Olomoucký kraj.

V podání doručeném zdejšímu soudu dne 23. 4. 2014 stěžovatel „z opatrnosti“ navrhl, aby zdejší soud připustil, aby žalovaný Finanční úřad pro Jihomoravský kraj z řízení vystoupil a na jeho místo do řízení vstoupil Finanční úřad pro Olomoucký kraj, neboť agenda příslušné daňové kontroly byla postoupena nově místně příslušnému správci daně – Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného usnesení (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí vzešlo (§ 102 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud v první řadě předesílá, že v případech, kdy je kasační stížností napadené usnesení o odmítnutí žaloby, přicházejí pro stěžovatele z povahy věci v úvahu pouze kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Rozsah přezkumu rozhodnutí soudu je v tomto případě vymezen povahou a obsahem přezkoumávaného rozhodnutí. Jestliže krajský soud žalobu odmítl a věc samu neposuzoval, může Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti zkoumat pouze to, zda byly splněny zákonem stanovené důvody pro odmítnutí žaloby. Pod tento důvod spadá i případ, kdy vada řízení před soudem měla nebo mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí o odmítnutí návrhu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2005, č. j. 6 As 4/2004 – 53) nebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, který z výše označených finančních úřadů je v projednávané věci žalovaným.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Aps 15/2013 – 59 „v případě žalob na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem

nebo donucením správního orgánu je žalovaný správní orgán určen tvrzením žalobce (§ 83 s. ř. s.). Účinky žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu nastupují pouze ve vztahu k tvrzenému nezákonnému zásahu a ve vztahu ke správnímu orgánu, který žalobce v žalobě označil. Při záměně účastníků řízení na straně žalované pak účinky podané žaloby vůči novému žalovanému nastupují dnem podání návrhu na záměnu účastníků řízení. Při posuzování otázky zachování lhůt pro podání žaloby podle § 84 odst. 1 s. ř. s. vůči novému žalovanému je tedy nutné vycházet ze dne podání návrhu na záměnu účastníků.“

Nejvyšší správní soud se v případech zásahových žalob vyslovil k procesnímu nástupnictví na straně žalovaného v rozsudku ze dne 13. 4. 2011, č. j. 4 Aps 3/2011 - 58, v němž uvedl: „Procesní nástupnictví na straně žalovaného správního orgánu není v řízení podle § 82 a násl. s. ř. s. výslovně upraveno. Podle § 83 s. ř. s. je totiž žalovaným správní orgán, který podle žalobního tvrzení provedl nezákonný zásah a nikoli také správní orgán, na něhož přešla jeho působnost po provedení zásahu. Z účastenství žalovaného založeného pouze na základě tvrzení žalobce však nelze dovodit, že by v řízení o ochraně před nezákonným zásahem bylo procesní nástupnictví pojmově vyloučeno (...) je nutné i přes absenci výslovné úpravy procesního nástupnictví v řízení o ochraně před nezákonným zásahem správního orgánu upřednostnit výklad, podle něhož se při přechodu působnosti stává účastníkem tohoto řízení na straně žalovaného správní orgán, na něhož přešla příslušná pravomoc. Zbývá tedy posoudit, podle jakých ustanovení a jakým způsobem k tomuto procesnímu nástupnictví dochází. (...) Procesní nástupnictví na straně žalovaného je však výslovně upraveno v § 69 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. Toto pravidlo o procesním nástupnictví žalovaného sice není upraveno v obecných ustanoveních o řízení ve správním soudnictví, nýbrž ve zvláštních ustanoveních o řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. Nicméně § 69 s. ř. s. předvídá případ, který je dané věci nejpodobnější. Jestliže totiž v řízení podle § 65 a násl. s. ř. s. odpovídá procesní nástupce za důsledky případného nezákonného rozhodnutí vydaného jiným správním orgánem, tak není žádný důvod, aby procesní nástupce v řízení podle § 82 a násl. s. ř. s. nenesl žádnou odpovědnost za důsledky případného nezákonného zásahu, který podle žalobního tvrzení provedl jiný správní orgán. V řízení o ochraně před nezákonným zásahem správního orgánu tedy k procesnímu nástupnictví na straně žalovaného dochází za použití analogie podle § 69 s. ř. s. Na základě tohoto ustanovení se přitom stává žalovaným přímo ze zákona ten správní orgán, na něhož působnost v dané věci přešla, takže o procesním nástupnictví není ani v řízení o ochraně před nezákonným zásahem správního orgánu zapotřebí vydávat žádné usnesení. Lze tedy shrnout, že v řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s. je za použití analogie podle § 69 s. ř. s. žalovaným přímo ze zákona také správní orgán, na něhož přešla působnost správního orgánu, který podle žalobního tvrzení nezákonný zásah provedl.“

Zjistí-li správce daně skutečnosti rozhodné pro změnu místní příslušnosti, je podle § 16 odst. 1 daňového řádu povinen bezodkladně postoupit příslušnou část spisu a vyrozumět o tom daňový subjekt. Správu daně vykonává dosud příslušný správce daně do doby, než je daná část spisu postoupena nově příslušnému správci daně (§ 16 odst. 2 daňového řádu). Speciální pravidla místní příslušnosti se pak uplatní u daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu, podle kterého dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.

pokračování

Tato výjimka z uvedené obecné úpravy tedy umožňuje, aby daňovou kontrolu dokončil správce daně, který ji dosud prováděl a je s předmětnou věcí nejlépe seznámen. Výjimka se vztahuje pouze na dokončení daňové kontroly. Pokud však na základě výsledků kontroly má být rozhodnuto o daňové povinnosti, musí rozhodnutí vydat správce daně místně příslušný. Jde tedy o výjimku z pravidla, že daňovou kontrolu vždy musí provádět správce daně místně příslušný. Bude proto v první řadě na rozhodnutí původně místně příslušného správce daně, zda zahájenou daňovou kontrolu dokončí či její dokončení postoupí nově místně příslušnému správci daně. Může nastat i situace, kdy správce daně, jenž je nově příslušný, nesouhlasí s tím, aby daňovou kontrolu dokončoval správce daně dříve příslušný. V takovém případě bude namíste přiměřeně použito pravidlo obsažené v § 14 odst. 2 daňového řádu a o tomto sporu by měl rozhodnout správce daně, který je nejbližší společně nadřízen správcům daně, o jejichž příslušnost se jedná (viz ASPI komentář k § 14 daňového řádu).

Právní úprava tedy nespojuje pravomoc k provedení (dokončení) daňové kontroly se samotnou změnou místní příslušnosti v průběhu daňové kontroly, ale teprve s postoupením příslušné části spisu - daňové kontroly nově místně příslušnému správci daně. Účinky tohoto postoupení nastávají ve vztahu ke kontrolovanému daňovému subjektu podle § 16 odst. 1 daňového řádu okamžikem, kdy je o tomto postoupení správcem daně vyrozuměn. Totéž dle názoru Nejvyššího správního soudu obdobně platí také o těchto účincích ve vztahu k soudu, který vede řízení, jehož je účastníkem původně místně příslušný správce daně.

Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti správce daně a původně místně příslušný správce daně postoupí provedení daňové kontroly nově místně příslušnému správci daně, je z hlediska určení žalovaného v řízení před soudem podstatné, kdy bylo toto postoupení soudu oznámeno.

V dané věci přešla místní příslušnost naposledy na Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Finanční úřad pro Jihomoravský kraj podle § 87 odst. 1 daňového řádu nevyužil možnosti pokračovat v daňové kontrole a postoupil provedení všech daňových kontrol Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj, což bylo soudu oznámeno až v průběhu řízení o kasační stížnosti, proto Nejvyšší správní soud bude nadále jednat s Finančním úřadem pro Olomoucký kraj jako s účastníkem řízení na straně žalovaného.

Pro úplnost je třeba uvést, že do doby vydání napadeného usnesení krajského soudu ze dne 13. 2. 2014 i nabytí jeho právní moci dne 27. 2. 2014, nebylo krajskému soudu postoupení předmětné daňové kontroly Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj oznámeno. Krajský soud proto správně jako se žalovaným jednal s Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj, kterému také doručil napadené usnesení.

K uplatněným kasačním bodům lze uvést, že v první řadě nelze přisvědčit stížní námitce stěžovatele, která se týká vyčerpání prostředků ochrany při podání zásahové žaloby podle § 85 s. ř. s. Stěžovatel poukázal na to, že v případě zákona o správě daní a poplatků byly dříve prostředkem této ochrany proti nezákonnému zahájení daňové kontroly námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Daňový řád však odpovídající ustanovení neobsahuje, podle stěžovatele ustanovení § 261 odst. 1

daňového řádu není obdobou dříve platného ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, ale je totožné se stížností podle ustanovení § 175 správního řádu, která není prostředkem ochrany proti nezákonnému zásahu ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s. K tomu stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2010, č. j. 4 Aps 2/2010 - 44.

Stěžovatel v této stížní námitce opomíjí, že Nejvyšší správní soud se již v rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25, vztahem § 175 správního řádu a § 261 daňového řádu podrobně zabýval, když uvedl: „Dle § 261 odst. 4, věty poslední, daňového řádu musí být stížnost proti nevhodnému postupu správce daně při daňové kontrole vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Zmíněné ustanovení, které nemá obdobu v úpravě stížnosti dle § 175 správního řádu, posiluje ochranný a nápravný účel stížnosti v daňovém řádu. Dané ustanovení totiž uzpůsobuje vyřizování stížnosti tak, aby opatření k nápravě, která se přimykají k vyřízení důvodné stížnosti, měla reálnou schopnost odstranit namítané nezákonnosti při daňové kontrole, jež bude v době vyřízení stížnosti ještě probíhat. Stížnost dle § 175 správního řádu takové garance neposkytuje, jelikož její úprava nijak nevylučuje situaci, že stížnost může být vyřízena až v době, kdy správní orgán postup, proti němuž stížnost směřuje, sám ukončil.

V případě stížnosti dle daňového řádu je dále v zákoně precizněji upraveno prošetření vyřízení stížnosti, než je tomu u prošetření vyřízení stížnosti v § 175 odst. 7 správního řádu. Zatímco dle § 261 odst. 6 daňového řádu se při prošetření vyřízení stížnosti postupuje dle úpravy pro samotné vyřízení stížnosti v § 261 odst. 3 až 5 daňového řádu, správní řád k dané otázce výslovnou úpravu neobsahuje. Prošetření vyřízení stížnosti je přitom se samotným institutem stížnosti provázáno; jasná a účelná úprava prošetření vyřízení stížnosti přitom zprostředkovaně působí na kvalitnější způsob vyřizování samotných stížností, a tím i u samotné stížnosti zvyšuje nápravný a ochranný charakter ve smyslu § 85 s. ř. s. Výslovná úprava v daňovém řádu týkající se postupu při prošetřování vyřízení stížnosti, lhůty k tomuto prošetření, jakož i možnost nejbližší nadřízeného správce daně přijmout nezbytná opatření k nápravě (na základě § 261 odst. 4 ve spojení s odst. 6 daňového řádu) tak představuje podstatnou rozdílnost od úpravy ve správním řádu. Navíc úprava v daňovém řádu, kdy k prošetření vyřízení stížností je příslušný nejbližší nadřízený správce daně, napomáhá jednotnému vyřizování stížností, jelikož tímto nadřízeným správcem daně bude pravidelně jediný orgán – Odvolací finanční ředitelství. Naopak u stížnosti dle správního řádu vzhledem ke značné diverzifikaci správních orgánů a jim nadřízených správních orgánů nelze náležité záruky jednotného přístupu hledat na úrovni správních orgánů.

Za nepřehlédnutelné dále zdejší soud považuje to, že kromě výše popsaných rozdílů v právní úpravě, které posilují ochranný a nápravný charakter stížnosti dle § 261 daňového řádu, uvedená stížnost dle daňového řádu navazuje na dlouhá léta fungující institut námitek dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, který se ukázal být racionálním prostředkem ochrany, jenž je nutno vyčerpat před podáním zásahové žaloby. Námitky dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků v aplikační praxi prokázaly potenciál odstraňovat nezákonnosti při provádění daňové kontroly a zároveň respektovaly charakter daňové kontroly se všemi jejími specifiky. Stížnost dle § 261 daňového řádu navazuje na institut námitek, smysl obou institutů a jádro jejich právní úpravy se shoduje. Pro tuto návaznost, při níž je možno v mnohém vycházet ze správní praxe ve vztahu k námitkám, lze konstatovat, že dostatečný

pokračování

ochranný a nápravný potenciál námitek je nezměněn i u stížnosti, která institut námitek nahradila, a lze ji pojímat jako prostředek ochrany. K tomu lze dále uvést, že daný závěr plně respektuje subsidiaritu správního soudnictví (§ 5 s. ř. s.), jelikož dává prostor k tomu, aby případná nezákonnost mohla být nejprve odstraněna vlastními mechanismy veřejné správy a až v případě jejich selhání ve správním soudnictví.

Na základě výše popsané argumentace zdejší soud dospěl k závěru, že je-li dle žalobních tvrzení nezákonným zásahem probíhající daňová kontrola prováděná v rozporu s právními předpisy, prostředkem ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s. je stížnost ve smyslu § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu.“

V neposlední řadě je nutné zdůraznit, že Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, zabýval také posouzením, zda je třeba považovat prošetření vyřízení stížnosti nejbližší nadřízeným správcem daně ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu za další prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., který musí být vyčerpán před podáním zásahové žaloby. K této otázce Nejvyšší správní soud shrnul, že „(...) zásahovou žalobu, kterou se žalobce domáhá ochrany proti daňové kontrole, je možno věcně projednat až po bezvýsledném vyčerpání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Bezvýsledným vyčerpáním prostředku ochrany se rozumí nejen stav, kdy v rámci prošetření způsobu vyřízení stížnosti nebylo daňovému subjektu vyhověno, ale též situace, kdy nebylo prošetření způsobu vyřízení stížnosti vůbec provedeno ve stanovené lhůtě (zde lze obdobně vyjít z usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, zejména jeho části III.).“

Se závěry devátého senátu uvedenými v citovaném rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, se pátý senát zdejšího soudu shoduje a neshledal tedy ani důvod k předložení věci rozšířenému senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s.

Lze shrnout, že stížnost podle § 175 správního řádu a stížnost podle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu nejsou shodnými právními instituty, stížní námitka stěžovatele v tomto směru vznesená důvodná není a současně je nepochybné, že v nyní projednávané věci nejsou splněny podmínky pro podání zásahové žaloby podle § 85 s. ř. s. Stěžovatel totiž ani netvrdí, že by podal stížnost podle § 261 odst. 1 a 5 daňového řádu a žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu; stěžovatelem jen zcela obecně uváděné „stížnosti a námitky“ v rámci jednání se správcem daně za prostředky ochrany dle § 85 s. ř. s. považovat nelze.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou žalobce, v níž vytkl, že mu krajským soudem nebylo doručeno vyjádření původního žalovaného k žalobě.

Žalovaný správní orgán je v řízení před správním soudem povolán k hájení zákonnosti a správnosti jím vydaného správního rozhodnutí, popř. dosavadního postupu v řízení. Proto je ve vztahu k němu, stejně jako k žalobci popírajícímu onu zákonnost, třeba respektovat zásadu rovnosti účastníků řízení zakotvenou v § 36 odst. 1 s. ř. s. Tato zásada se projevuje vytvářením přiměřeně stejných procesních podmínek a procesního postavení, které účastníka neznevýhodňují oproti protistraně. Zásada rovnosti ve vztahu k žalovanému tak v sobě zahrnuje jednak jeho možnost seznámit se s námitkami žalobce a

jednak právo se k nim adekvátně vyjádřit, tedy přednést své protiargumenty. Komunikaci soudu s účastníky po podání žaloby upravuje zejména § 74 odst. 1 s. ř. s., podle něhož předseda senátu doručí žalobu žalovanému do vlastních rukou a současně mu umožní uplatnit své vyjádření k žalobě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Ans 7/2011 - 172). Tento postup je *per analogiam* aplikovatelný i v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu správního orgánu. Posledně uvedené ustanovení však neupravuje komunikaci soudu s účastníky řízení po podání žaloby vyčerpávajícím způsobem, neboť nepostihuje vyrozumívání účastníků řízení o dalších podáních, která mohou být ve věci (i k výzvě soudu) činěna. V rozsudku ze dne 6. 12. 2007, č. j. 2 Afs 91/2007 - 90, Nejvyšší správní soud konstatoval, že účastníci musí být seznámeni s každým důkazem nebo stanoviskem, jejichž účelem je ovlivnit rozhodování soudu, a musí mít možnost se k nim vyjádřit. Na odůvodnění tohoto rozsudku, jakož i na navazující rozhodovací praxi zdejšího soudu (rozsudky ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 As 85/2009 - 108, či ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 - 85), lze pro stručnost odkázat.

Ve všech výše uvedených případech se jednalo o rozhodnutí soudů ve věci samé, přičemž obsah podání stran mohl věcné rozhodnutí soudu alespoň potenciálně ovlivnit.

V projednávané věci však tyto závěry aplikovat nelze a námitka stěžovatele důvodná není. K odmítnutí žaloby podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. přistoupil krajský soud pro její nepřipustnost (tj. pro absolutní – neodstranitelný – nedostatek podmínky řízení), neboť stěžovatel před podáním žaloby nevyčerpal jiné prostředky ochrany podle § 85 s. ř. s. Skutečnost, že stěžovatel nepodal ve věci předmětné daňové kontroly stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu, přitom mezi stranami sporná nebyla. Spornou byla pouze právní otázka, zda tato stížnost je jiným prostředkem ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., tj. podmínkou přípustnosti žaloby ve věci nezákonného zásahu spočívajícího v zahájení a provádění daňové kontroly. Vyjádření žalovaného k žalobě proto objektivně nemohlo rozhodnutí krajského soudu nijak ovlivnit, neboť přípustností zásahové žaloby dle § 85 s. ř. s. se krajský soud musí zabývat vždy z úřední povinnosti. Není proto případný ani odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 5/2012 - 31, jehož závěry se týkají posouzení opožděnosti žaloby, kdy mezi stranami byla sporná skutková otázka okamžiku podání žaloby.

Nelze přisvědčit ani námitce stěžovatele, kterou krajskému soudu vytýká, že před odmítnutím žaloby nebyl krajským soudem poučen podle § 36 odst. 1 s. ř. s. Poučovací povinnost krajského soudu podle tohoto ustanovení v daném případě nebyla na místě, neboť bylo zřejmé, že podmínka přípustnosti zásahové žaloby podle § 85 s. ř. s. splněna nebyla, jde o neodstranitelný nedostatek podmínky řízení o zásahové žalobě a nebylo ani zapotřebí provádět jakékoli dokazování.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl zdejší soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl.

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl dle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

pokračování

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě ustanovení § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 29. května 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu