ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **Gladius International s.r.o.**, se sídlem Denisova 277/16, Olomouc, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1615/4, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad v Olomouci,** se sídlem Lazecká 545/22, Olomouc, ve věci ochrany před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 5. 2010, č. j. 22 Ca 267/2009 - 49,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 5. 2010, č. j. 22 Ca 267/2009 - 49, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného usnesení Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla odmítnuta jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem.

V žalobě stěžovatel uvedl, že je s ním vedeno celkem 8 vytýkacích řízení na dani z přidané hodnoty (dále také „DPH“), která považuje za nezákonný zásah dle ustanovení § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Dne 13. 7. 2009 podal námitku proti postupu pracovníka správce daně podle ustanovení § 43 odst. 2 ve vazbě na ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Na výzvu krajského soudu stěžovatel v žalobě popsal, v čem konkrétně nezákonný zásah

spatřuje a jak se vytýkané jednání projevilo ve zkrácení jeho práv. Domáhal se, aby krajský soud žalovanému: 1) zakázal pokračovat v nezákonných vytýkacích řízeních vedených u něj na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2007 až červen 2008; a současně mu přikázal: 2) obnovit stav před odesláním formulářů SCAC 2004 a dodatečně informovat všechny adresáty, že se nijak nepodílí na karuselových obchodech; 3) ukončit zásah ve formě jeho evidování v registru EUROCANET a tudíž stěžovatele z tohoto registru vyřadit a 4) umožnit stěžovateli nahlédnout do všech písemností spisu, a to včetně písemností zařazených v neveřejné části spisu a také včetně písemností, které se vztahují k jeho věci, avšak součástí spisu se nikdy nestaly.

Krajský soud žalobu dle ustanovení § 85 s. ř. s. odmítl. V úvodu svého rozhodnutí odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, publikované ve Sb. NSS pod č. 735/2006 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www. nssoud.cz), dle kterého nejen ustanovení § 65 s. ř. s., ale také ustanovení § 85 s. ř. s. „*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 bezvýsledně 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 (nadřízený pracovník správce daně jim nevyhoví nebo o nich ve lhůtě nerozhodne), je legitimován k žalobě podle § 82 s. ř. s.*“

Krajský soud konstatoval, že „*s ohledem na ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), se výše uvedené závěry rozšířeného senátu přiměřeně uplatní i ve vztahu k vytýkacímu řízení*“. V projednávané věci tak bylo možné žalobu podat až po vyčerpání námitek dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Smyslem a účelem obligatorního vyčerpání jiných prostředků ochrany je, aby soud do řízení vstupoval pouze tam, kde již není jiná možnost ochrany. Pokud by tomu bylo naopak, postrádal by princip subsidiarity soudní ochrany svůj smysl, protože případná důvodná nesprávnost postupu správce daně by nemohla být odstraněna přímo v daňovém řízení správními orgány. Daňový subjekt může vznést v různých fázích vytýkacího řízení vůči postupu správce daně celou řadu různorodých námitek, a proto musí být daňovým subjektem vznesená námitka natolik konkrétní, aby z ní bylo patrné, v jakém konkrétním postupu je spatřován nezákonný zásah pracovníka správce daně. Výše uvedené stěžovatel nesplnil, když námitka stěžovatele uplatněná v daňovém řízení nesměřuje tak, jak je tomu v žalobě, na vytýkací řízení květen až červen 2008 a navíc neobsahuje ani jednu námitku, která by odpovídala námitkám obsaženým v podané žalobě. Zejména není uplatněna námitka nezákonnosti výzev ve vztahu k zahájení jednotlivých

vytýkacích řízení, námitka otázky vzniku nadměrných odpočtů v důsledku charakteru činnosti stěžovatele, námitka možného nevyměření daně, pojetí vytýkacího řízení jako řízení trestního, pochyby o kompletnosti spisu a další.

Podanou žalobu tak stěžovatel odůvodňuje skutečnostmi, které ve své námitce uplatněné v daňovém řízení nenamítal a které proto nemohly být posouzeny v rozhodnutí o jeho námitkách. Protože se v dané věci lze domáhat ochrany nebo nápravy jiným způsobem, krajský soud napadeným usnesením žalobu podle § 85 s. ř. s. odmítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že nosný bod žaloby, tj. nezákonnost vytýkacích řízení jako takových, byl v jeho námitce, uplatněné v průběhu daňového řízení, obsažen. Stěžovatel výslovně uvedl, že ve vytýkacích řízeních a v nevyměření nadměrných odpočtů spatřuje nezákonný zásah ve smyslu ustanovení 82 s. ř. s. Nezákonný zásah spatřoval v tom, že dle jeho názoru je z dosavadního skutkového stavu jednoznačně seznatelné, že splnil všechny nároky, které zákony pro uplatnění odpočtu na DPH stanoví. Příslušný pracovník správce daně již měl dávno přistoupit k vyměření nadměrných odpočtů a ukončit tak nezákonné a svévolné oddalování vyměření. Vytýkací řízení již neměla žádný podklad, neboť veškeré pochyby správce daně byly odstraněny. S touto námitkou je v souladu i první ze žalobních petitů, ve kterém stěžovatel požadoval, aby soud žalovanému zakázal pokračovat v nezákonně vedeném vytýkacím řízení.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že takové jednání žalovaného by bylo možno považovat toliko za nečinnost, což však nelze projednávat v žalobním řízení o nezákonném zásahu. Žalovaný nečinný není, neboť opakovaně provádí mezinárodní dožádání, které nepřináší „*kýžené výsledky a je tedy činný a to až přespříliš*“. Vzhledem ke skutečnosti, že se žalovaný nedopouští nečinnosti a dosud nevydal konečné rozhodnutí, které by stěžovatel mohl napadnout žalobou, tak stěžovateli vylučovací metodou nezbylo než domáhat se ochrany před nezákonným zásahem. Postup krajského soudu vede k odepření spravedlnosti, popření čl. 36 Listiny základních práv a svobod a porušení čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Evropská úmluva“).

Pokud jde o ostatní žalobní body, pak krajský soud nebyl oprávněn žalobu odmítnout. Současné správní soudnictví je vystavěno na principu plné jurisdikce, který je přímým odrazem čl. 6 odst. 1 Evropské úmluvy, a to všude, kde je rozhodováno o občanských právech nebo závazcích. Na principu plné jurisdikce je vystaven samotný soudní řád správní. V souladu s uvedeným ustanovením má každý právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích. Článek 6 odst. 1 Evropské úmluvy se tak uplatní u všech záležitostí, kde jsou projednávána občanská práva nebo závazky.

Této definici vyhovuje nejen soudní přezkum správních rozhodnutí, ale i soudní přezkum jiných úkonů správních orgánů. Princip plné jurisdikce je tak třeba uplatnit ve všech řízeních, a to včetně řízení ve věci ochrany před nezákonným zásahem. Stěžovatel odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62, který se jedním z aspektů plné jurisdikce zabýval a který dospěl k závěru, že „*...právní ochrana poskytovaná správními soudy je ochranou originální a není pokračováním správního řízení. Pokud je tedy odvolací orgán povinen zabývat se podaným odvoláním v zásadě jen v rozsahu uplatněných námitek (přičemž zákon umožňuje v případě veřejného zájmu i rozsah větší), nemůže zajisté žalobce (obdobně jako v předchozím případě) účinně namítat jako procesní vadu, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nebylo přezkoumáno v celém rozsahu, uvedená skutečnost ho však nikterak neomezuje v nalézání jiných vad řízení či nezákonností hmotně právních ... žalobce je oprávněn uplatnit v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné, bez ohledu na skutečnost, že některé z nich neuplatnil v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl.*“

Krajský soud pochybil, když odmítl projednat žalobu stěžovatele s tím, že by došlo k popření principu subsidiarity vyjádřeného v ustanovení § 5 s. ř. s. Stěžovatel se nedomáhal přezkumu rozhodnutí o námitce, ale zákazu v pokračování nezákonného zásahu. Krajský soud měl žalobu projednat, a to v rozsahu všech žalobních bodů.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvádí, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu a zdůrazňuje, že námitky uplatněné stěžovatelem v průběhu vytýkacích řízení byly velmi obecné. Přistoupení na argumentaci stěžovatele by znamenalo popření smyslu námitek podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) ve spojení s ustanovením § 43 zákona o správě daní a poplatků, jenž spočívá v pružném sjednání nápravy případného vadného postupu pracovníka správce daně, a bylo by též v rozporu se závěrem, že soudní přezkum je koncipován až jako následný prostředek ochrany subjektivních veřejných práv, který nemůže nahrazovat prostředky nacházející se uvnitř veřejné správy. Řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem nelze ztotožňovat s řízením o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu a odkaz žalobce na judikaturu Nejvyššího správního soudu je proto nepřípadný. Odvolací námitky, tj. námitky proti již vydanému rozhodnutí správního orgánu, nelze libovolně zaměňovat s námitkami proti postupu pracovníka správce daně v probíhajícím daňovém řízení právě i s ohledem na jejich odlišný charakter a výše uvedený smysl.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační

stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná.

Nejvyšší správní soud předem dalšího odůvodnění konstatuje, že byla-li žaloba odmítnuta, přichází pojmově v úvahu pouze kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., jako zvláštní ustanovení ve vztahu k ostatním důvodům podle § 103 odst. 1 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 – 98, č. 625/2005 Sb. NSS).

Z obsahu žaloby plyne, že stěžovatel v případě vytýkacích řízení za zdaňovací období listopad 2007 až červen 2008 spatřoval nezákonný zásah jednak v samotném zahájení vytýkacích řízení na dani z přidané hodnoty, a to zejména v tom, že výzvy, kterými správce daně vytýkací řízení zahájil, nesplňují zákonem stanovené podmínky, dále pak v provádění vytýkacích řízení, která jsou dle stěžovatele vedena i přesto, že stěžovatel v jejich průběhu odstranil veškeré pochybnosti ohledně uplatňovaných nároků na odpočet daně a veškeré úkony správce daně jsou činěny účelově bez zákonem stanoveného podkladu (bod 1. žaloby).

Dále se stěžovatel v žalobě domáhal, aby soud žalovanému přikázal obnovit stav před odesláním formulářů SCAC 2004 a dodatečně informoval všechny adresáty, že se žádným způsobem nepodílí na karuselových obchodech. Nezákonný zásah spatřuje v konkrétním jednání pracovníka správce daně, z jehož iniciativy došlo k tomu, že do jiných členských států Evropské Unie byla o stěžovateli odeslána zcela lživá informace následujícího znění: *„Jednatelem a 100procentním vlastníkem společnosti Gladius International je pan M. J., bytem P., Pl., ČR, který je dále jednatelem společnosti EXMOORE INVESTMENTS, s.r.o. se sídlem Olomouc, Univerzitní 224/7, PSČ 779 00, DIČ CZ27236463, zapojené do podvodných transkací v oblasti MTIC podvodů, tj. intrakomunitárních podvodů za účasti plátců typu „missing trader“. Protože aktivity společnosti EXMOORE INVESTMENTS jsou v současné době prověřovány mezinárodně a taktéž uvedeny v síti EUROCANET, jednatel pan M. J. zřejmě přesunul veškeré aktivity společnosti EXMOORE INVESTMENTS do společnosti Gladius Inetrnational. Činnost společnosti Gladius International spočívá v nákupu výpočetní techniky a jejich komponentů od distributorů renomovaných značek (LG, Sony, Samsung atd.) z různých států EU. Toto zboží je údajně přepravováno do logistických skladů nacházejících se na území CZ, SK, NL a dalších, kde je prováděna neutralizace, tj. kontrola a přebalování zboží z fólií distributora do fólií společnosti Gladius Inernational. Následně je zboží dodáno do logistických skladů nacházejících se ve Španělsku, a to zejména skladů společnosti NAEKO HANDLING S.L., která ovšem není vlastníkem tohoto zboží, nýbrž toto zboží pouze přechovává pro skutečné zákazníky, kterými jsou španělští a rumunští missing tradeři. Objednávky jsou zasílány faxem nebo e-mailem. DPH není uhrazena v zemích určení, tj. ani ve Španělsku*

ani v Rumunsku.“ Formuláře SCAC 2004 s touto ničím nepodloženou informací byly poprvé odeslány do jiných členských států Evropské Unie (dále také „EU“) dne 5. 5. 2008, přičemž u adresátů vzbudily dojem, že stěžovatel byl orgány činnými v trestním řízení usvědčen z aktivní účasti na karuselových obchodech. V důsledku těchto informací začali příslušní správci daně vyšetřovat dodavatele stěžovatele a někteří z nich v tomto důsledku přerušili se stěžovatelem obchodní spolupráci. Tímto jednáním tak bylo zasaženo do subjektivních práv stěžovatele (bod 2. žaloby).

Stěžovatel se dále domáhal ochrany proti jednání žalovaného, kterým zaevidoval stěžovatele do registru EUROCANET (European Carousel Network), a domáhal se, aby krajský soud přikázal žalovanému stěžovatele z tohoto registru vyřadit. Dle stěžovatele se jedná o neformální síť pro rychlou výměnu informací mezi členskými státy Evropské Unie, týkajících se potencionálních podvodů typu „missing trader“. Tato síť byla zavedena na základě iniciativy Belgie a podpořena Komisí. Stěžovatel se do této sítě dostal na základě svévole konkrétního pracovníka správce daně, přičemž důsledkem této evidence je, že po vykázání obchodní transakce uzavřené se stěžovatelem jsou všichni obchodní partneři stěžovatele okamžitě příslušnými správci daně prověřováni a mnozí z nich okamžitě ukončují obchodní spolupráce se stěžovatelem (bod 3. žaloby).

V závěru žaloby se stěžovatel domáhal, aby krajský soud žalovanému přikázal umožnit stěžovateli nahlédnout do všech písemností spisu, a to včetně těch, které se součástí spisu nikdy nestaly. Nezákonný zásah spatřuje v nezákonném vedení spisu, tj. konkrétně ve vyřazení listinných důkazů, které svědčí v jeho prospěch (preferování důkazů v neprospěch stěžovatele), jakož i v neumožnění nahlédnout do všech písemností spisu (bod 4. žaloby).

Otázku, kterou je nutno v nyní projednávané věci posoudit, je naplnění zákonných předpokladů pro odmítnutí žaloby, aniž by se soud mohl zabývat vlastním meritem věci, tedy důvodností žaloby.

Ustanovení § 82 s. ř. s. pod nadpisem „žalobní legitimace“ stanoví, že každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování. Podle ustanovení § 85 s. ř. s. je však žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. V této souvislosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu je subsidiární formou soudní ochrany ve správním soudnictví, která pokrývá širokou škálu tzv. faktických zásahů a která nastupuje jen v případě, že jiná právní možnost ochrany chybí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení a dospěl k závěru, že úvahy krajského soudu jsou jednak nesprávné a dále i na samé hranici přezkoumatelnosti. Z odůvodnění krajského soudu o aplikovatelnosti usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, na nyní projednávanou věc nelze zjistit, na základě jakých úvah krajský soud dospěl k závěru, že vytýkací řízení stejně jako daňová kontrola mohou podle okolností představovat nezákonný zásah, proti kterému je nejprve nutno vyčerpat námitky dle ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků a až následně je možno domáhat se ochrany proti popsanému jednání žalobou dle ustanovení § 82 s. ř. s.

Daňová kontrola a vytýkací řízení mají bezesporu řadu společných jmenovatelů a oba instituty lze označit za komplexní kontrolní postupy uplatňované při správě daní. To však automaticky neznamená, že lze těmto institutům přisuzovat stejný charakter i z hlediska případné procesní obrany daňového subjektu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve shora uvedeném usnesení, jehož závěry krajský soud bez dalšího vztáhl na nyní projednávanou věc, zdůraznil, že: „*daňová kontrola je zpravidla zahájena protokolem a ukončena sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, tedy souboru relevantních poznatků z daňové kontroly vyplynuvších. Tuto zprávu charakterizoval Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, Sb.n.u.ÚS, sv. 30, č. 63, s.129 tak, že ji nelze pokládat za rozhodnutí, neboť na jejím základě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznáváno právo ve smyslu § 32 daňového řádu, ale za pouhý podklad pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím. Případný dodatečný platební výměr, jímž by správce daně na základě výsledků daňové kontroly doměřil daň, již není součástí daňové kontroly. Pokud dodatečný platební výměr následuje, tak je to až po skončení daňové kontroly a přirozeně pouze tehdy, jsou-li výsledkem kontrolních zjištění skutečnosti odůvodňující dodatečné stanovení daně. Jsou to právě tyto dvě skutečnosti, které jsou významné pro další úvahy o charakteru rozhodnutí o námitkách proti postupu správce daně a pro způsob, jakým lze ve správním soudnictví poskytnout ochranu proti nezákonné daňové kontrole. Za prvé, samotný proces daňové kontroly nemusí vždy vyústit v soudem přezkoumatelné rozhodnutí. Za druhé, zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím ve smyslu § 32 daňového řádu. Není však ani rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s...*“.

Tyto skutečnosti, které považoval rozšířený senát zdejšího soudu za stěžejní pro posouzení charakteru daňové kontroly z hlediska možného nezákonného zásahu, však současně daňovou kontrolu odlišují od vytýkacího řízení. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že institut vytýkacího řízení je nástrojem k vyjasnění, upřesnění či případné korekci údajů uvedených v daňovém přiznání a hlášení předtím, než bude přistoupeno k vyměření daně či k jejímu doměření na základě dodatečného daňového přiznání. V souladu s usnesením

rozšířeného senátu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147 *„může být vytýkací řízení zahájeno nejdříve po podání daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání a nejpozději předtím, než dojde k aktu vyměření daně správcem daně první instance, tj. zejména k vydání platebního výměru. Vytýkací řízení tedy nelze zahájit a vést poté, co došlo k aktu vyměření daně prvoinstančním správcem daně, včetně vyměření konkludentního podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně tedy může poté, co obdrží daňové přiznání či hlášení nebo dodatečné daňové přiznání, zahájit vytýkací řízení, a to do té doby, dokud neprovede posouzení vyústivší v konkludentní vyměření. Může je zahájit i poté, co jej daňový subjekt postupem podle § 46 odst. 5 věty prvé in fine d. ř. požádal o sdělení výsledku vyměření, ale jen za předpokladu, že takové posouzení ještě neprovedl, a tedy nezaznamenal do příslušné kolonky daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání*“. Na druhou stranu zahájení vytýkacího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně je tak po ukončeném vytýkacím řízení vždy povinen vydat platební výměr, a to i když dospěje k závěru, že veškeré údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém přiznání jsou správné, pravdivé, průkazné či úplné. Tedy až den vydání platebního výměru je dnem vyměření daně (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006 - 57, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 1872/2009, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 81).

Z výše uvedeného je nepochybné, že vytýkací řízení může být zahájeno až po předložení příslušného přiznání k dani, a to pouze na základě konkrétních pochybností o údajích v něm uvedených, a na rozdíl od daňové kontroly končí vždy vydáním rozhodnutí. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost, ve které se stěžovatel domáhá zrušení odmítavého usnesení krajského soudu v části týkající se poskytnutí ochrany proti nezákonně zahájenému a vedenému vytýkacímu řízení jako celku není důvodná. Stěžovateli svědčí jiný právní prostředek, jímž se může účinně domáhat nezákonnosti vedeného vytýkacího řízení. Tímto prostředkem je žaloba podle § 65 s. ř. s., podaná proti každému konečnému rozhodnutí odvolacího správního orgánu (finančního ředitelství) ve věci vyměření daně z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období. Tak tomu ostatně bylo i ve věci rozhodované Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 9 Afs 110/2007, na kterou stěžovatel odkazuje. Uvedený závěr pak plně koresponduje s ustálenou judikaturou zdejšího soudu, dle které platí, že ve vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí a žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu má primát žaloba proti rozhodnutí a možnost úspěšně podat žalobu proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu. Účastník řízení tedy nemůže volit, kterou z těchto žalob bude považovat za výhodnější a které řízení bude žalobou iniciovat (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 – 42).

I přes výše uvedené je však třeba konstatovat, že v případě žalob na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením jde vždy o situace mající svojí povahou základ především ve skutkovém stavu, v aktivním konkrétním jednání žalovaného, ať už zcela bez jakékoli opory v platném právu či o jednání, které sice formálně vykazuje znaky jednání právními předpisy upraveného, avšak právě vzhledem ke konkrétní situaci jde o zjevné vybočení z tohoto zákonného rámce, a to vybočení natolik flagrantní a nepopiratelné, že jej lze za splnění ostatních zákonných podmínek za nezákonný zásah, pokyn či donucení považovat. Skutečnost, že vytýkací řízení nemůže představovat nezákonný zásah ve svém celku, proto pochopitelně nevylučuje, že by v jeho průběhu nemohlo dojít k takovému faktickému úkonu ze strany pracovníka správce daně, proti kterému by se s ohledem na jeho charakter bylo možné bránit žalobou dle ustanovení § 82 s. ř. s., tj. před samotným vydáním rozhodnutí o vyměření daně.

Namítal-li stěžovatel, že správce daně vede vytýkací řízení bez právního podkladu, kdy podle jeho názoru docházelo ze strany správce daně k nedůvodnému oddalování vyměření daně, měl se namísto ochrany před nezákonným zásahem domáhat ochrany nečinnostní žalobou dle ustanovení § 79 s. ř. s. Kasační soud se proto v tomto ohledu ztotožňuje se závěry krajského soudu, neboť i faktické provádění úkonů, jež však nemají žádný právní podklad a jsou uskutečňovány s cílem oddálit moment vydání meritorního rozhodnutí, mohou být považovány za nečinnost správního orgánu.

Stěžovatel se dále domáhal výroku, kterým by krajský soud přikázal žalovanému, aby umožnil žalobci nahlédnout do všech písemností spisu, a to včetně písemností zařazených v neveřejné části spisu, a také včetně písemností, které se vztahují k jeho věci, avšak součástí spisu se nikdy nestaly. Podle ustálené judikatury správních soudů platí, že soudní ochrana práva nahlížet do spisů se poskytuje v rámci žaloby proti konečnému rozhodnutí o daňové povinnosti stěžovatele, a to za situace, kdy je toto právo namítáno v rámci konkrétního probíhajícího daňového řízení či pro jeho účely. V těch případech, kdy žádost o nahlédnutí do daňových spisů nebyla podána v době probíhajícího daňového řízení ani v souvislosti s ním, musí daňový subjekt, který nesouhlasí s rozsahem, v jakém mu správce daně umožnil nahlížet do spisu, nejprve podat proti takovému postupu správce daně odvolání, přičemž rozhodnutí odvolacího orgánu ve věci nahlédnutí do daňových spisů podléhá samostatnému soudnímu přezkoumání na základě žaloby dle § 65 a násl. s. ř. s. (srovnej rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, č. j. 5 Afs 33/2009 - 43).

Jakkoliv Nejvyšší správní soud shledal postup krajského soudu nedostatečným a jeho závěry nesprávnými, dospěl k závěru, že odmítnutí žaloby, domáhající se zákazu pokračovat v nezákonných vytýkacích řízeních a umožnění nahlédnout do všech písemností spisu, bylo v souladu s ustanovením § 85 s. ř. s., byť z jiných důvodů, než ke kterým dospěl krajský soud. Užití jiného důvodu k jinak

správnému odmítnutí žaloby však nemůže být důvodem pro zrušení rozhodnutí soudu I. stupně v řízení o kasační stížnosti; výsledek řízení po případném vrácení věci k řízení před soudem I. stupně – co do praktického efektu pro účastníka – by byl týž. Podstatné je, aby soud neodmítl věcně jednat tam, kde na to má účastník řízení právo. Nezbývá proto, než tuto část kasačních námitek uzavřít s tím, že rozhodnutí správních orgánů a řízení jejich vydání předcházející jsou podrobeny primárně soudní kontrole v řízeních o žalobách podle § 65 a násl. s. ř. s. a žaloba podaná v režimu ustanovení § 82 s. ř. s. na ochranu před nezákonným zásahem je proto přípustná až v okamžiku, kdy nelze podat žalobu dle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s. Obdobně se nelze žalobou dle ustanovení § 82 s. ř. s. domáhat ochrany v těch případech, kdy se jedná o neodůvodněné oddalování vydání meritorního rozhodnutí, tedy fakticky o nečinnost správního orgánu.

Pokud jde o kasační námitky, dle kterých se stěžovatel dožaduje zrušení napadeného usnesení o odmítnutí žaloby ve vztahu k té části žaloby, ve které se stěžovatel domáhal obnovení stavu před odesláním formulářů SCAC 2004 a povinnosti dodatečně informovat všechny adresáty, že se nijak nepodílí na karuselových obchodech, jakož i ukončení zásahu ve formě jeho evidování v registru EUROCANET a jeho vyřazení z tohoto registru, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

S krajským soudem lze jistě souhlasit v tom, že smyslem a účelem obligatorního vyčerpání jiných prostředků ochrany je skutečnost, aby soud do řízení vstupoval pouze tam, kde již není jiná možnost ochrany. V případě tvrzeného nezákonného jednání spočívajícího v rozeslání shora uvedené informace na formuláři SCAC 2004 či zaevidování stěžovatele do registru EUROCANET ovšem dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že stěžovatel takovými prostředky ochrany nedisponuje.

Předně je třeba zdůraznit, že mezinárodní správní spolupráce v oblasti daně z přidané hodnoty nespadá do okruhu úkonů upravených v souvislosti s prováděním vytýkacího řízení a jeho právní úpravu neobsahují ani ostatní ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Úkony, ve kterých je stěžovatelem spatřován nezákonný zásah, tj. rozeslání shora uvedené informace na formuláři SCAC 2004, jsou správními orgány prováděny na základě Nařízení o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty č. 1798/2003/ES a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92 Rady Evropské Unie ze dne 7. října 2003 (dále také „nařízení 1798/2003/ES“), nejsou tak úkony prováděnými podle zákona o správě daní a poplatků. Výměna informací či žádost o poskytnutí informací je z hlediska právní úpravy samostatným, na daňovém řízení nezávislým procesem, jehož primárním cílem je úzká spolupráce správních orgánů členských států Evropské Unie příslušných ke správě DPH v boji proti daňovým únikům v souvislosti s daní z přidané hodnoty. Za tímto účelem stanoví toto nařízení pravidla a postupy, které umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou

výměnu všech informací, které jim mohou pomoci správně vyměřit DPH, jakož i pravidla a postupy pro výměnu některých informací elektronickými prostředky, zejména pokud jde o DPH u obchodních operací uvnitř Společenství.

Vzhledem ke skutečnosti, že tyto úkony správních orgánů nejsou dle uvedeného předpisu nutně podmíněny konkrétním daňovým řízením, nemusí následovat žádné rozhodnutí ve věci, v rámci kterého by mohl daňový subjekt napadat i předcházející postup správce daně. Samotné nařízení o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty č. 1798/2003/ES žádný prostředek, kterým by se mohl daňový subjekt dožadovat ochrany proti případným excesům ze strany správních orgánů, učiněným v rámci mezinárodní spolupráce, neupravuje. Závěry krajského soudu o odmítnutí žaloby pro nevyčerpání námitek dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků jsou tedy neudržitelné.

Obdobně jsou neudržitelné také závěry krajského soudu o odmítnutí žaloby pro nevyčerpání námitek dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků v případě tvrzeného neoprávněného evidování stěžovatele v systému EUROCANET. Nařízení o správní spolupráci č. 1798/2003/EU o systému EUROCANET mlčí, zákon o správě daní a poplatků taktéž. Dle stěžovatele představuje tento systém neformální síť pro výměnu informací mezi členskými státy Evropské Unie, týkajících se potencionálních podvodů typu „missing trader".Tato síť byla zavedena na základě iniciativy Belgie a podpořena Komisí. Žalovaný ve vyjádření k žalobě tvrdí, že Česká republika je prostřednictvím Ministerstva financí pouze pasivním příjemcem informací z této databáze, neboť jako členský stát EU se aktivně nezapojuje do předávání dat do této databáze. Existence databáze EUROCANET tak není mezi stranami sporná. Případná evidence daňového subjektu v této databázi je přitom samostatným, na daňovém řízení nezávislým úkonem, přičemž daňové předpisy neupravují opravný prostředek, prostřednictvím kterého by byl daňový subjekt oprávněn proti jeho zanesení do této evidence či databáze brojit. Případná evidence stěžovatele v tomto systému proto představuje faktický stav, a v případě, kdy má daňový subjekt pochybnosti o zákonnosti tohoto stavu, je oprávněn se za splnění ostatních zákonem stanovených podmínek obrátit na správní soud žalobou podanou dle ustanovení § 82 s. ř. s., neboť nemá jinou zákonem upravenou možnost obrany.

Krajský soud tak namísto odmítnutí žaloby v části, ve které se stěžovatel domáhal ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v odeslání formulářů SCAC 2004, obsahujících informaci o tom, že stěžovatel je účastníkem podvodných transakcí (bod 2.), a v části, ve které se stěžovatel domáhal ochrany před nezákonným zásahem, spočívajícím v jeho evidování v registru EUROCANET (bod 3.), měl přistoupit k jejímu meritornímu posouzení a zvážit naplnění jednotlivých definičních znaků nezákonného zásahu uvedených v ustanovení § 82 s. ř. s. Jak totiž uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 16. 12. 2008, č. j. 8 Aps 6/2007 – 247, „*Postavení žalobce jako účastníka řízení o*

žalobě podle § 82 s. ř. s. je (ve spojení s § 33 odst. 1 s. ř. s,. podle něhož jsou účastníky řízení navrhovatel (žalobce) a odpůrce (žalovaný) nebo ti, o nichž to stanoví tento zákon) dáno jeho tvrzením. Citované ustanovení § 82 s. ř. s. tak pod nadpisem „aktivní legitimace" vymezuje okruh tvrzení, která musí žalobce podat, aby jeho procesní úkon (žaloba) měl zamýšlené účinky, tj. dal vzniku příslušnému procesně právnímu vztahu a vedl soud k rozhodnutí, tj. výroku směřujícímu k ochraně veřejného subjektivního práva. V průběhu řízení je proto nutno zkoumat, zda žalobce tvrzenou aktivní věcnou legitimaci k podání žaloby skutečně měl, resp. zda se žalovaný státní orgán tvrzeného zásahu do veřejných subjektivních práv skutečně dopustil (zda je tedy skutečně věcně pasivně legitimován). V tomto smyslu je třeba institut aktivní legitimace chápat v tradičním pojetí jako oprávnění vyplývající z hmotného práva; má ji ten z účastníků, komu svědčí subjektivní právo nebo povinnost, o něž se v řízení jedná. Posouzení jednotlivých definičních znaků tvrzeného nezákonného zásahu (zkrácení na právech, nezákonnost zásahu) představuje vždy úvahu ve věci samé, která v konečném důsledku může vést nanejvýš k zamítnutí žaloby se závěrem, že k tvrzenému zásahu vůči žalobci nedošlo, nebo že k němu sice došlo, nebyl však nezákonný, anebo sice nezákonným byl, avšak žalobce jím nebyl přímo zkrácen na svých subjektivních právech.... Jednotlivé definiční znaky aktivní legitimace k žalobě podle § 82 s. ř. s. nepředstavují speciální formulace podmínek řízení, při jejichž „zjištěné absenci" se klade absolutní překážka postupu procesu, takže soud nemůže vydat rozhodnutí o věci, o kterou běží".

Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů napadené usnesení podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§110 odst. 3 s. ř. s.).

S ohledem na další řízení považuje Nejvyšší správní soud za vhodné upozornit na to, že součástí správního spisu je řada formulářů SCAC 2004, obsahujících stěžovatelem napadenou informaci, na kterých je jako žádající útvar uveden žalovaný včetně údajů příslušného pracovníka, který případ řeší a které jsou adresovány útvaru „CLO", a dále pak obsahově totožné formuláře SCAC 2004, s údaji v anglickém jazyce, na kterých je jako dožadující orgán uveden „CLO CZ", včetně identifikace příslušného pracovníka ministerstva financí, a které jsou adresované do jiných členských států Evropské Unie, např. do Finska, Rumunska. Spisový materiál tak koresponduje se žalobním tvrzením, dle kterého došlo z iniciativy žalovaného mezi jednotlivými centrálními útvary pro kontakt s členskými státy (Central Liaison Office - CLO) k mezinárodnímu šíření stěžovatelem napadnuté informace, přičemž v České republice plní tuto funkci Ministerstvo financí. Obdobně se vyjádřil i žalovaný, který ve vyjádření k žalobě konstatuje, *„že úkony správce daně směřující mimo Českou republiku může prvoinstanční správce daně postoupit pouze instanční cestou na Ministerstvo financí přes Finanční ředitelství v Ostravě. Pokud by mezinárodní dožádání vybočila standardům, finanční ředitelství písemnosti vrací zpět prvoinstančnímu správci daně"*. Krajský soud bude tedy v dalším řízení povinen zabývat se mimo jiné otázkou, který z uvedených

subjektů (finanční úřad, finanční ředitelství či ministerstvo financí) má pravomoc rozhodnout o rozeslání příslušné informace, respektive kterému ze subjektů lze rozeslání sporné informace, ve kterém je spatřován nezákonný zásah, přičítat, neboť tato otázka je podstatná pro posouzení toho, zda k tvrzenému zásahu ze strany žalovaného fakticky došlo.

Pokud jde o evidenci stěžovatele v systému EUROCANET, stěžovatel v žalobě výslovně uvedl, že se do této databáze dostal na základě svévolného jednání konkrétního pracovníka správce daně. Ze spisového materiálu však nelze ověřit, zda stěžovatel byl do této databáze zařazen, stejně tak nelze bez dokazování ověřit, na jakém právním podkladě tato neformální spolupráce mezi členskými státy EU funguje, a jakou konkrétní formou se Česká republika podílí na předávání informací o tuzemských plátcích DPH do uvedené databáze a komu lze v konečném důsledku zaevidování stěžovatele do uvedeného systému přičítat. Ve spisovém materiálu není založený žádný výstup útvaru CLO ministerstva financí, což však nemusí nutně znamenat, že takové výstupy skutečně neexistují. Výše uvedené okolnosti bude nutno objasnit v dalším řízení v rámci věcného přezkumu žaloby.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. listopadu 2010

JUDr. Radan
Malík
předseda senátu