

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **Družstvo Pod Kravínem,** se sídlem Francouzská 418/82, Brno, zastoupen Mgr. Ing. Antonínem Továrkem, advokátem se sídlem tř. Kpt. Jaroše 1844/28, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad Brno-venkov,** se sídlem Příkop 8, Brno, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 14. 3. 2011, čj. 30 Af 4/2011 – 75,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobce se žalobou u Krajského soudu v Brně domáhal vydání rozsudku, kterým by žalovanému zakázal pokračovat v porušování práv žalobce vedením řízení o vyměření daně z přidané hodnoty za 1. a 2. čtvrtletí roku 2010. Vedení vytýkacích řízení pokládá žalobce za nezákonný zásah žalovaného. Správce daně zahájil vytýkací řízení ve věci zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2010 až po uplynutí lhůty dle § 43 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Žalobce za nezákonnou považuje i výzvu správce daně ze dne 18. 8. 2010 vztahující se ke 2. čtvrtletí

roku 2010, neboť neobsahuje náležitosti dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Skutečnost, že žalovaný věcně nerozhodl o námitkách žalobce proti postupu žalovaného a žalobce vyzval k odstranění vad těchto námitek, představuje zřejmý projev svévole žalovaného.

II.

[2] Krajský soud v Brně usnesením ze dne 14. 3. 2011, čj. 30 Af 4/2011 – 75, žalobu odmítl jako nepřípustnou na základě § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 85 s. ř. s., podle kterého je žaloba nepřípustná, pokud se lze ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. Žalobci svědčí jiný právní prostředek, kterým se může účinně domáhat nezákonnosti zahájení či vedení vytýkacího řízení. Krajský soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu poukázal na to, že vytýkací řízení podle zákona o správě daní a poplatků vždy končí vydáním rozhodnutí – platebního výměru, a to i když správce daně zjistí, že veškeré údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém přiznání jsou správné. Žalobce se může účinně bránit nezákonnosti vedeného vytýkacího řízení žalobou podle § 65 s. ř. s. proti konečnému rozhodnutí odvolacího správního orgánu ve věci vyměření daně, nikoliv žalobou na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 s. ř. s. Na uvedeném závěru podle krajského soudu nic nemění ani ta skutečnost, že předmětná vytýkací řízení po nabytí účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu pokračují jako tzv. postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 a § 90 daňového řádu, neboť i v řízení podle tohoto zákona platí, že správce daně musí výsledek vyměření oznámit daňovému subjektu platebním výměrem.

III.

[3] Žalobce (stěžovatel) napadl usnesení krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Krajský soud postupoval v rozporu nejenom se soudním řádem správním, ale i s čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod.

[4] Stěžovatel za nezákonný zásah považuje to, že žalovaný proti němu vede dvě vytýkací řízení ve smyslu § 43 zákona o správě daní a poplatků a postupuje k odstranění pochybností dle § 89 nového daňového řádu ve věci vyměřené daně z přidané hodnoty. Stěžovatel prokázal, že tato řízení nenesou zákonem vyžadované znaky vytýkacího řízení ani postupu pro odstranění pochybností. Jedná se tedy o nezákonný zásah vůči stěžovateli. Stěžovatel namítl, že žalovaný nebyl oprávněn v důsledku promeškání lhůty dle § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků učinit úkon, jímž by bylo možno zahájit vytýkací řízení. Výzvu dle odstavce 1 téhož ustanovení podkládá za nicotnou a celé řízení vedené právě na základě této výzvy za nezákonné. Dodal, že mu vedením nezákonného řízení vznikla škoda, jelikož žalovaný nezákonně oddaluje vyměření daně a vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Stěžovatel tudíž nemůže uvedené peněžní prostředky užívat ke své podnikatelské činnosti.

[5] Stěžovatel nepochybuje, že žalovaný v budoucnu vydá platební výměry, jimiž stanoví jeho daňovou povinnost. Očekává přitom, že se tak stane ve výši podle podaného daňového přiznání. Stěžovatel by tak musel žalobou dle § 65 s. ř. s. brojit proti rozhodnutím, jež by pro něj v zásadě mohla být příznivá. Krajský soud odňal stěžovateli právo na soudní ochranu před porušováním jeho práv svévolnými zásahy orgánu veřejné moci. Uvedená budoucí možnost postupu dle § 65 s. ř. s. nemůže zpětně ochránit stěžovatele před současným porušováním jeho práv. K porušení práv stěžovatele dochází

následkem trvajícího procesu, nikoliv rozhodnutím, jímž bude tento proces ukončen. Krajský soud konstruuje právní stav, ve kterém je stěžovatel nucen strpět nezákonný zásah žalovaného po neomezeně dlouhou dobu, bez možnosti tento zásah za jeho trvání jakýmkoliv způsobem ukončit.

[6] Stěžovatel se domnívá, že v jeho případě nebyl dán důvod nepřípustnosti žaloby dle § 85 s. ř. s., neboť mu nesvědčil jiný právní prostředek, kterým by se mohl účinně domáhat ochrany svých práv. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na která odkazoval krajský soud, nejsou pro možnost či nemožnost odmítnutí žaloby relevantní. Vycházejí z odlišného skutkového stavu a závěry v nich vyslovené nelze v projednávané věci bez dalšího použít. Relevantními by mohla být při meritorním posuzování žalobního návrhu.

IV.

[7] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné. Ve svém vyjádření ke kasační stížnosti předně sdělil, že v současné době již bylo ukončeno vytýkací řízení, resp. postup k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2010. Finanční úřad Brno I vydal platební výměry dne 5. 5. 2011, čj. 183582/11/288911710802 a dne 6. 5. 2011, čj. 183803/11/288911710802. Poté, co došlo ke změně sídla daňového subjektu, se místně příslušným správcem daně stal ke dni 20. 2. 2011 právě Finanční úřad Brno I.

[8] Ke kasačním námitkám vztahujícím se k postupu správce daně, žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě a konstatoval, že jsou právně i skutkově nepodložené. Žalovaný se vymezil proti tvrzení daňového subjektu, že řízení jím bylo označováno „*jako řízení o vyměření daně z přidané hodnoty*“, neboť z něj lze usuzovat, že stěžovatel předpokládá, že v jeho případě neprobíhala vyměřovací řízení. Tato řízení ovšem byla zahájena podáním daňových přiznání za příslušná zdaňovací období. Stěžovatel patrně zaměňuje vyměřovací a vytýkací řízení. Žalovaný dodržel lhůty pro zahájení vytýkacího řízení dle § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[9] Žalovaný uzavřel, že mu nepřísluší hodnotit ty kasační námitky, které směřují k postupu samotného krajského soudu.

V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Jde o posouzení toho, zda krajský soud byl oprávněn odmítnout žalobu stěžovatele na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, aniž by se jí věcně zabýval či nikoliv, a zda lze v postupu správce daně spatřovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Stěžovatel v případě vytýkacích řízení, resp. v postupu k odstranění pochybností, vztahujících se k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2010, spatřoval nezákonný zásah v samotném zahájení vytýkacích řízení i v jejich provádění.

[13] Vytýkací řízení podle zákona o správě daní a poplatků i postup k odstranění pochybností podle nového daňového řádu jsou instituty, jež slouží k vyjasnění, upřesnění či případné korekci údajů uvedených v daňovém přiznání. Podle obou daňových předpisů platí, že zahájené vytýkací řízení, i postup k odstranění pochybností musí správce daně ukončit. Správce daně je vždy povinen vydat meritorní rozhodnutí - platební výměr, a to i když dospěje k závěru, že veškeré údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém přiznání jsou správné, pravdivé, průkazné či úplné. Až vydáním platebního výměru dochází k vyměření daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007, čj. 7 Afs 10/2006 - 57, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[14] Správní soudy poskytují ochranu tomu, kdo 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, a to za předpokladu, že takový zásah nebo jeho důsledky trvají anebo hrozí jeho opakování (§ 82 s. ř. s.).

[15] Žaloba proti nezákonnému zásahu ve smyslu uvedené legislativní zkratky je dle § 85 s. ř. s. nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. Z daného ustanovení tak vyplývá toliko subsidiární povaha soudní ochrany před nezákonným zásahem. Ve vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. a žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu dle § 82 a násl. s. ř. s. má přednost žaloba proti rozhodnutí. Účastník řízení tedy nemůže volit, kterou z těchto žalob bude považovat za výhodnější například z procesního či časového hlediska, a které řízení tak bude žalobou iniciovat. Institutu žaloby proti nezákonnému zásahu správního orgánu tak může úspěšně využít pouze za předpokladu, že subjekt nemá k dispozici jiný nástroj právní ochrany (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Aps 3/2004 – 42).

[16] S ohledem na výše uvedené proto Nejvyšší správní soud přisvědčil závěrům krajského soudu v tom, že zahájení vytýkacího řízení a jeho vedení, resp. konání postupu k odstranění pochybností, obecně nepředstavuje nezákonný zásah, proti kterému by bylo možno se bránit žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. Stěžovateli skutečně svědčí jiný právní prostředek, jímž se může účinně domáhat nezákonnosti vytýkacího řízení, a sice žaloba podle § 65 s. ř. s., podaná proti konečnému rozhodnutí odvolacího správního orgánu (finančního ředitelství) ve věci vyměření daně z přidané hodnoty za 1. a 2. čtvrtletí roku 2010.

[17] Nejvyšší správní soud na tomto místě dále odkazuje na závěry vyslovené v rozsudku tohoto soudu ze dne 16. 11. 2010, čj. 9 Aps 5/2010 - 81, podle kterého skutečnost, že vytýkací řízení nemůže představovat nezákonný zásah ve svém celku, 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. Stěžovatel ovšem ve své žalobě ani kasační stížnosti netvrdil, že by v jeho případě došlo k takové situaci, která by představovala natolik zjevné a nepopiratelné

vybočení ze zákonem daného rámce, že by ji bylo možno za splnění ostatních zákonných podmínek považovat za nezákonný zásah.

[18] Ani skutečnost, že správce daně nerozhodl o vrácení nadměrného odpočtu, pročež stěžovatel nemůže uskutečňovat své podnikatelské aktivity v plném rozsahu, nemá na posouzení přípustnosti žaloby dle § 85 s. ř. s. vliv. Nejvyšší správní soud podotýká, že z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že jedním z důvodů pro postup stěžovatele v nyní posuzované věci je právě ta skutečnost, že správce daně oddaluje vyměření daně a vrácení nadměrného odpočtu daně. Měl-li stěžovatel za to, že správce daně svým nezákonným postupem bezdůvodně či svévolně oddaluje vyměření daně prostřednictvím meritorního rozhodnutí – platebního výměru, mohl se svých práv namísto ochrany před nezákonným zásahem domáhat žalobou proti nečinnosti správce daně ve smyslu § 79 a násl. s. ř. s.

[19] Důvodnost kasační stížnosti nezakládá ani námitka stěžovatele o irelevantnosti odkazu krajského soudu na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, čj. 5 Afs 92/2008 - 147, a na rozsudek ze dne 16. 11. 2010, čj. 9 Afs 5/2010 - 81. Rozšířený senát se v daném usnesení vyjadřoval k povaze vytýkacího řízení coby nástroje vyměřovacího řízení. Poukazem na to, že správce daně je po ukončeném vytýkacím řízení vždy povinen vydat platební výměr (srov. také rozsudek ze dne 15. 3. 2007, čj. 7 Afs 10/2006 - 57), krajský soud zdůraznil, že zákon o správě daní a poplatků, resp. nový daňový řád, ve spojení se soudním řádem správním poskytují daňovému subjektu jinou možnost procesní obrany před nezákonností vytýkacího řízením a jeho výsledkem, a to žalobu dle § 65 s. ř. s. proti rozhodnutí správce daně druhého stupně ve věci přezkumu vydaného platebního výměru. Co se týče odkazu krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, čj. 9 Afs 5/2010 - 81, tu zdejší soud konstatuje, že se jedná o zřejmý omyl v psaní, neboť krajský soud očividně odkazoval na závěry vyslovené v již zmiňovaném rozsudku ze dne 16. 11. 2010, čj. 9 Aps 5/2010 - 81 (a nikoliv rozsudku ze dne 15. 7. 2010, čj. 9 Afs 5/2010 - 81, týkajícího se skutkově i jiné právní problematiky), které plně dopadají i na nyní posuzovanou věc. Nadto, stěžovatel v kasační stížnosti nikterak nerozvedl, v čem je jeho případ jiný co do skutkové či právní stránky.

[20] S odkazem na shora uvedené závěry Nejvyšší správní soud shledal napadené usnesení krajského soudu zákonným. Kasační stížnost proto jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[21] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému správnímu orgánu, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 12. ledna 2012

JUDr. Jan Passer
předseda senátu