

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **HOPR TRADE CZ, s. r. o.,** IČ: 268 69 306, se sídlem Libušina 667/72, Olomouc, zast. JUDr. Petrem Pečeným, advokátem, se sídlem Purkyňova 74/2, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj,** se sídlem náměstí Lazecká 545/22, Olomouc, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 13. 2. 2014, č. j. 31 Af 184/2013 - 71,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti shora označenému usnesení Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jímž byla odmítnuta jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. Žalobou se stěžovatel domáhal toho, aby krajský soud vyslovil, že zahájení a provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2013 je nezákonné a žalovanému se zakazuje pokračovat v provádění této kontroly. Nezákonnost kontroly stěžovatel spatřoval v opakovaném, šikanózním zahajování nových kontrolních postupů bez ohledu na to, že při předcházejících kontrolách nebyla objevena žádná pochybení.

[2] Krajský soud shora označeným usnesením žalobu odmítl dle § 46 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) s tím, že není přípustná, neboť se lze ochrany domáhat jinými prostředky podle § 85 s. ř. s. Odkázal přitom na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, dle kterého nastupuje možnost úspěšného podání žaloby proti nezákonnému zásahu ve formě zahájení daňové kontroly teprve tehdy, když žalobce bezvýsledně vyčerpá právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně, přičemž tímto právním prostředkem byly dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) námitky. V nyní projednávané věci krajský soud dále uvádí, že prostředkem ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s. je podání stížnosti podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jelikož tento institut navazuje na institut námitek podle zákona o správě daní a poplatků a výše uvedené závěry jsou tedy plně přenositelné na právní úpravu daňového řádu. V tomto krajský soud dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25.

[3] Protože měl krajský soud z obsahu spisu za zjištěné, že stěžovatel proti zahájení daňové kontroly nepodal stížnost dle § 261 daňového řádu, a tím nevyčerpal prostředky ochrany proti tvrzenému nezákonnému zásahu, odmítnul žalobu jako nepřípustnou dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 85 s. ř. s.

II.
Obsah kasační stížnosti

[4] V kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu je prakticky totožná s institutem stížnosti dle § 175 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). Na podporu svého tvrzení stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2010, č. j. 4 Aps 2/2010 – 44, publikovaný pod č. 2339/2011 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud judikoval, že podání stížnosti podle § 175 správního řádu není podmínkou přípustnosti žaloby ve věci ochrany před nezákonným zásahem ve smyslu § 85 s. ř. s., jelikož taková stížnost nemá dostatečný ochranný a nápravný účel. Stěžovatel usuzoval, že cílem zákonodárce bylo začlenit do daňového řádu úpravu odpovídající § 175 správního řádu a jejich aplikace by tedy měla být totožná. Z tohoto důvodu stěžovatel konstatoval, že není-li podání stížnosti podle správního řádu předpokladem přípustnosti zásahové žaloby, pak ani identický institut stížnosti podle daňového řádu takovouto podmínkou být nemůže.

[5] Stěžovatel také tvrdil, že v průběhu daňové kontroly proti postupu správce daně brojil stížnostmi a výtkami, na které nebylo ze strany správce daně reagováno.

[6] Stěžovatel dále namítl, že mu krajský soud před vydáním usnesení nezaslal vyjádření žalovaného ze dne 3. 12. 2013, čímž stěžovateli neposkytl příležitost vyjádřit se k protiargumentům uplatněným v replice žalovaného.

[7] Konečně stěžovatel dále upozornil také na to, že nebyl krajským soudem poučen o nutnosti doplnit tvrzení, případně označit dodatečné důkazy k doložení splnění podmínek podání žaloby. V těchto postupech stěžovatel shledal rozpor s § 36 soudního řádu správního a porušení zásad procesní rovnosti.

[8] Z výše uvedených důvodů tedy stěžovatel navrhl zrušení napadeného usnesení krajského soudu a navrácení věci k dalšímu řízení.

III.
Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s výrokem i obsahem napadeného usnesení krajského soudu, tedy s tím, že stěžovatel nevyčerpal prostředky ochrany proti tvrzenému nezákonnému zahájení daňové kontroly.
[10] K námitce totožnosti stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu a stížnosti dle § 175 správního řádu žalovaný s odkazem na stěžovatelem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2010, č. j. 4 Aps 2/2010 – 44, publikovaný pod č. 2339/2011 Sb. NSS uvedl, že stížnost dle § 175 správního řádu sice není podmínkou přípustnosti žaloby ve věci nezákonného zásahu, avšak není vyloučeno, aby jiný zákon efektivní prostředek ochrany upravil a umožnil uplatnění § 85 s. ř. s. Podle žalovaného je stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu právě takovým efektivním prostředkem.

[11] Ohledně námitky, že stěžovateli nebyla dána možnost podat repliku k vyjádření žalovaného k žalobě, žalovaný podotkl, že samotné vyjádření nepřineslo nové skutečnosti, které by stěžovateli nebyly známy ze spisového materiálu.

[12] Nadto žalovaný ve vyjádření upozornil, že stěžovatel nijak nepopírá tu skutečnost, že stížnost dle § 261 daňového řádu nepodal a trvá toliko na tom, že stížnost neměla být podmínkou pro podání zásahové žaloby.

[13] Na základě této argumentace žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

IV.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[15] Stěžovatel se v kasační stížnosti dovolává důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) d) a e) s. ř. s. Kasační stížnost není důvodná.

[16] Krajský soud uvedl, že prostředkem ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s. je podání stížnosti podle § 261 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením ztotožňuje.

[17] Podle § 261 odst. 1 a odst. 3 až 6 daňového řádu:

(*1) Osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. (...)*
(3) Správce daně prošetří skutečnosti uvedené ve stížnosti. Považuje-li to za vhodné, vyslechne stěžovatele, osoby, proti nimž stížnost směřuje, popřípadě další osoby, jejichž výpověď může přispět k objasnění věci.
(4) Stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení. Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti. Stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.
(5) Byla-li stížnost shledána důvodnou nebo částečně důvodnou, učiní správce daně bezodkladně nezbytná opatření k nápravě. O výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě se učiní úřední záznam a správce daně o tomto výsledku bezodkladně vyrozumí stěžovatele.
(6) Má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejblíže nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle odstavců 3 až 5.

[18] Nejvyšší správní soud posuzoval stížnost dle § 261 daňového řádu jako možný prostředek ochrany dle § 85 s. ř. s. již v rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, dostupný stejně jako další zde citovaná rozhodnutí zdejšího soudu z www.nsssoud.cz. Závěry uvedené v tomto rozsudku jsou aplikovatelné i na nyní posuzovaný případ. V uvedeném rozsudku vyšel Nejvyšší správní soud z předchozí právní úpravy v zákoně o správě daní a poplatků, v níž byly za prostředek ochrany dle § 85 s. ř. s. proti zahájení a provádění daňové kontroly považovány námitky dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků; k tomu viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikované pod č. 735/2006 Sb. NSS.

[19] Jak již Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku devátého senátu uvedl, námitky dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků a stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu mají obdobný charakter v těch ohledech, které jsou rozhodné pro kvalifikování těchto institutů jako způsobilého prostředku ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., jenž musí být vyčerpán před podáním zásahové žaloby proti zahájení či provádění daňové kontroly. Jelikož námitky v zákoně o správě daní a poplatků představovaly prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., je tímto prostředkem ochrany i stížnost dle § 261 daňového řádu. To, že stížnost je prostředkem ochrany v situaci, kdy daňová kontrola neměla být vůbec zahájena způsobem, jakým k ní došlo, a nemůže nadále probíhat, reflektuje i odborná literatura (viz Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žišková, M. *Daňový řád Komentář. II díl.* Praha : Wolters Kluwer. 2011, s. 1503; dále též Kobík, J.; Kohoutková, A. *Daňový řád s komentářem.* 2. vyd. Olomouc : ANAG. 2013. s. 1086) a důvodová zpráva k daňovému řádu.

[20] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, uvedl také kritéria, na základě kterých usoudil, že stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu je účinným prostředkem nápravy. Jedná se především o povinnost příslušné úřední osoby se námitkou či stížností zabývat, nutnost zabývat se všemi skutečnostmi ve stížnosti uplatněnými a požadavek, aby byla přijata nezbytná opatření k nápravě.

[21] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že zásahovou žalobu, kterou by se stěžovatel domáhal ochrany proti daňové kontrole, je možno věcně projednat až po bezvýsledném vyčerpání stížnosti dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu a následné 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.

[22] Argumentaci stěžovatele, v níž poukázal na kolizi odůvodnění v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, s předchozí rozhodovací praxí ve věci povahy stížnosti ve vztahu k podmínkám žaloby proti nezákonnému zásahu správního orgánu nelze přisvědčit. Stěžovatel v kasační stížnosti blíže nespecifikoval skutečnosti, ve kterých shledává odklon od konstantní judikatury. S ohledem na kontext kasační stížnosti lze usoudit, že stěžovatel chtěl patrně poukázat na to, že právní úprava stížnosti dle § 261 daňového řádu je téměř shodná jako právní úprava stížnosti dle § 175 správního řádu.

[23] Jestliže však stěžovatel spatřoval rozpor v tom, že stížnost dle § 175 správního řádu není předpokladem podání zásahové žaloby, zatímco stížnost podle § 261 daňového řádu dle citované judikatury má být za prostředek ochrany považována, vycházel z nesprávného předpokladu.

[24] Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 17. 12. 2010, č. j. 4 Aps 2/2010 – 44, publikovaný pod č. 2339/2011 Sb. NSS k závěru, že podání stížnosti podle § 175 správního řádu není podmínkou přípustnosti žaloby ve věci nezákonného zásahu. Tím ovšem není vyloučeno, aby jiný zákon efektivní prostředek ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu upravil a umožnil tak uplatnění § 85 s. ř. s.

[25] Lze stěžovateli přisvědčit, že právní úprava stížnosti dle § 261 daňového řádu a stížnosti dle § 175 správního řádu jsou do určité míry podobné. Nejvyšší správní soud však shledal odlišnosti, které odůvodňují odchylný závěr ve vztahu ke stížnosti dle § 261 daňového řádu na rozdíl od stížnosti dle § 175 správního řádu. Těmito odlišnostmi se zdejší soud detailně zabýval i v citovaném rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, na který je možno v této souvislosti plně odkázat. Především lze upozornit na § 261 odst. 4 větu poslední daňového řádu, která posiluje ochrannou a nápravnou funkci stížnosti dle daňového řádu oproti stížnosti podle správního řádu. Podle tohoto ustanovení musí být stížnost proti nevhodnému postupu správce daně při daňové kontrole vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Dále je v daňovém řádu precizněji upraveno prošetření vyřízení stížnosti, než je tomu u prošetření vyřízení stížnosti v § 175 odst. 7 správního řádu. Konečně je nutné zdůraznit také to, že stížnost upravená daňovým řádem navazuje na institut námitek dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Stížnost dle § 261 daňového řádu je tedy efektivním prostředkem ochrany před nezákonným zásahem, což umožňuje uplatnění § 85 s. ř. s. Nejvyšší správní soud tedy rozpor s předchozí judikaturou neshledává, a to již z toho důvodu, že se jedná o otázku výkladu odlišného právního předpisu, a proto postup dle § 17 odst. 1 s. ř. s. navržený stěžovatelem není namístě.

[26] Ze spisu správního orgánu Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatel stížnost proti zahájení a provádění daňové kontroly za předmětné zdaňovací období nepodal. Podání stěžovatele učiněné ústně do protokolu dne 4. 11. 2013, č. j. 3569956/13/3001-05406-708746 nazvané stížnost směřovalo toliko proti rozsahu nahlížení do spisu (respektive neumožnění nahlížet do vyhledávací části spisu), toto podání bylo zaevidované jako stížnost dle § 261 pod č. j. 3577969/13; nelze je však považovat za stížnost proti nezákonnému opakovanému, šikanóznímu zahajování nových kontrolních postupů což je předmětem nyní projednávané žaloby, nýbrž týkalo se pouze nahlížení do vyhledávací části spisu, tedy věci odlišné od nyní žalovaného postupu žalovaného, v němž stěžovatel spatřuje nezákonný zásah. Stěžovatel obdržel vyrozumění o vyřízení stížnosti a postup dle § 261 odst. 6 daňového řádu nevyužil. Podle opakovaně citovaného rozsudku zdejšího soudu ve věci sp. zn. 9 Aps 4/2013 však i podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu je nezbytné pro vyčerpání prostředků ochrany dle § 85 s. ř. s., a je tedy i podmínkou přípustnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu.

[27] Stěžovatel dále namítal, že řízení před krajským soudem bylo stiženo vadou, neboť stěžovateli nebylo zasláno vyjádření žalovaného k žalobě, což je v rozporu se zásadou rovnosti účastníků, která je zakotvena v § 36 odst. 1 s. ř. s. Z obsahu soudního spisu krajského soudu plyne, že vyjádření žalovaného k žalobě skutečně nebylo zasláno.

[28] Doručování vyjádření účastníka řízení ostatním účastníkům se Nejvyšší správní soud věnoval v rozsudku ze dne 6. 12. 2007, č. j. 2 Afs 91/2007 – 90. Komunikaci soudu s účastníky po podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu upravuje zejména § 74 odst. 1 s. ř. s., toto ustanovení však neupravuje komunikaci soudu s účastníky vyčerpávajícím způsobem. Pokud soud rozhoduje o věci samé bez jednání, je nezbytné, aby účastníci řízení měli k dispozici všechny podklady, ze kterých bude soud při samotném rozhodování vycházet. Zasílání jednotlivých vyjádření účastníkům je přitom důležitým atributem spravedlivého procesu, který se pak odráží také v zásadě rovnosti zbraní v soudním řízení. V citovaném rozsudku jsou uvedeny jednotlivé okolnosti, ke kterým je nutno přihlížet při hodnocení intenzity vady řízení spočívající v tom, že soud nedoručil vyjádření účastníka řízení ostatním účastníkům. Rozhodující je, že účastníci musejí být seznámeni s každým důkazem nebo stanoviskem, jejichž účelem je ovlivnit rozhodování soudu, a musí mít možnost se k nim vyjádřit. Je také nutné zhodnotit, zda soud z vyjádření účastníka ve svém rozhodnutí vyšel, do jaké míry opřel výrok a odůvodnění rozhodnutí o obsah vyjádření a zda bylo ve věci nařízeno jednání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne. 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 5/2012 - 31).

[29] 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 nepřípustnost (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 (respektive stěžovatel ani netvrdil, že by takovou stížnost podal). 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 již ze spisu správního orgánu 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.

[30] Závěrem Nejvyšší správní soud podotýká, že ve skutkově i právně analogické věci stejných účastníků (předmětem sporu byla daňová kontrola rovněž ve věci daně z přidané hodnoty, pouze za zdaňovací období červenec 2013) rozhodl zdejší soud shodně již rozsudkem ze dne 29. 5. 2014, č. j. 5 Afs 43/2014 - 35.

V.
Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[31] Uplatněné důvody kasační stížnosti nebyly zjištěny a Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[32] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, které mu vznikly. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady v řízení o kasační stížnosti v míře přesahující rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 10. července 2014

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu