



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Elišky Cihlářové v právní věci žalobce **M., a. s.**, zastoupená JUDr. Kristinou Škampovou, advokátkou se sídlem Pellicova 8a, 602 00 Brno, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Ústí nad Labem**, Dlouhá 3359, 400 21 Ústí nad Labem, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 4. 2004, č. j. 15 Ca 23/2004 – 36,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 4. 2004, č. j. 15 Ca 23/2004-36, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í

Žalobou podanou dne 16. 12. 2003 u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného Finančního úřadu v Ústí nad Labem. Žalobce nezákonný zásah spatřoval v tom, že žalovaný u něho provádí daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za roky 1996 až 1999, není však k tomu oprávněn, neboť není místně příslušným správcem daně a pověřením Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 12. 6. 2002, jímž toto finanční ředitelství finanční úřad provedením daňové kontroly u žalobce pověřilo, je v rozporu s § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Proti postupu žalovaného podal žalobce námitku, ta však byla zamítnuta. Žalovaný s poukazem na tvrzenou nezákonnost provádění daňové kontroly žalovaným a zásah do svých práv se domáhal toho, aby soud zakázal žalovanému zasahovat do jeho práv a uložil mu ustát v provádění daňové kontroly.

Krajský soud v Ústí nad Labem, jemuž byla věc jako místně příslušnému soudu postoupena, usnesením ze dne 5. 4. 2004 žalobu odmítl. Dospěl k závěru, že žaloba byla podána opožděně. Dvoutměsíční subjektivní lhůta k podání žaloby podle § 84 odst. 1 s. ř. s. počala běžet dne 26. 6. 2002, kdy se žalobce dozvěděl o zahájení daňové kontroly a uplynula

26. 8. 2002, žaloba však byla podána až 16. 12. 2003; na tom podle krajského soudu nic nemění skutečnost, že před účinností soudního řádu správního nebylo možno podat žalobu na ochranu před nezákonným zásahem. Počátek běhu subjektivní lhůty ani nelze spojovat s vyrozuměním o výsledku posledního opravného prostředku připuštěného zákonem (v daném případě s rozhodnutím o zamítnutí námítky žalobce proti postupu žalovaného); okamžik, kdy se žalobce o nezákonném zásahu dozvěděl musí zákonitě nastat už při jeho zjištění, že k takového zásahu došlo, a nikoliv až po vyčerpání posledního opravného prostředku, který za účelem jeho odvrácení použil. Soud dále dospěl k závěru, že daňová kontrola představuje pouze jeden z úkonů správce daně v daňovém řízení, jejímž účelem je zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu; daňový subjekt má jednak možnost podat proti postupu pracovníků správce daně při provádění daňové kontroly námítky a dále, je-li podle výsledků kontroly uložena dodatečná daňová povinnost, může proti takovému rozhodnutí podávat opravné prostředky podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“). Daňový subjekt má tak možnost se domáhat ochrany proti nezákonně provedené daňové kontrole jinými prostředky a žalobu je proto třeba podle § 85 s. ř. s. považovat za nepřipustnou.

Rozhodnutí krajského soudu žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl včasnou kasační stížností opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Podle stěžovatele soud dospěl k nesprávnému právnímu závěru o počátku běhu lhůty a v důsledku toho o opožděnosti žaloby, nesprávný je i závěr o nepřipustnosti žaloby s ohledem na možnost domáhat se nápravy jinými právními prostředky. Pokud jde o běh lhůty a opožděnost poukazuje zejména na to, že § 85 s. ř. s. ukládá povinnost domáhat se ochrany jinými dostupnými právními prostředky, lhůta k podání žaloby proto musí být počítána nikoliv ode dne, kdy se stěžovatel o nezákonném zásahu dozvěděl, ale ode dne doručení rozhodnutí, popř. sdělení o zamítnutí možnosti domáhat se ochrany nebo nápravy jinými prostředky; výklad krajského soudu není ústavně konformní, porušuje právo na spravedlivý proces. V soudním řádu správním sice chybí výslovné ustanovení, které by bylo obdobou § 75 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, absence však nemůže vést k výkladu, který by byl proti smyslu a účelu tohoto zákona. Nesprávný právní úsudek krajského soudu o nepřipustnosti žaloby stěžovatel spatřuje v tom, že s výjimkou námítky podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu jiné opravné prostředky na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného neexistují a poukázal v této souvislosti na nálezy Ústavního soudu (sp. zn. I. ÚS 512/02, III. ÚS 510/02, III. ÚS 351/02, II. ÚS 334/02, III. ÚS 86/99). Možnost opravných prostředků proti rozhodnutí o dodatečném vyměření daně za takový opravný prostředek nelze považovat zejména proto, že neposkytuje rychlou a účinnou ochranu proti nezákonnému postupu správce daně při daňové kontrole, nezákonný zásah při daňové kontrole škodí zcela jiným způsobem než nezákonné vyměření daně, navíc ani nemusí daňová kontrola vyústit k dodatečnému doměření daně, v odvolacím řízení nelze ani některé důsledky nesprávně probíhající daňové kontroly napravit a už vůbec tímto způsobem nelze trvání nezákonného stavu přerušit a uvést situaci do souladu se zákonem, což je smyslem řízení podle § 82 s. ř. s.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Podle něho soud správně posoudil opožděnost žaloby, žalobcův výklad by vedl k tomu, že subjektivní lhůta by ztrácela smysl, neboť kdykoliv bez časového omezení by bylo možno uplatnit opravný prostředek, vyčkat rozhodnutí o něm a následně pak podat žalobu (v této souvislosti poukázal na to, že stěžovatel se dozvěděl o zahájení kontroly 26. 6. 2002, námítku podal až dne 29. 10. 2003). Rovněž závěr krajského soudu o nepřipustnosti žaloby považuje za správný, žalobce měl ke své ochraně možnost podat námítky podle § 16 odst. 4 písm. d)

daňového řádu (což i učinil) a pokud na základě výsledků daňové kontroly bude uložena daňová povinnost, je oprávněn podat proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání a v případě zamítnutí odvolání i žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s. Pokud jde o stěžovatelovy odkazy na rozhodnutí Ústavního soudu poukázal na to, že ve všech případech šlo o opakování daňové kontroly, v žádném z nich Ústavní soud nepovažoval za nezákonný zásah, pokud byla prováděna daňová kontrola poprvé. V případě žalobce se jedná o daňovou kontrolu, která probíhala od 26. 6. 2002, teprve podáním námítky ze dne 29. 10. 2003 projevil stěžovatel pochybnost o její zákonnosti, pokud by byla předmětem soudního přezkumu oprávněnost provádění daňové kontroly již po jejím zahájení případně před jejím ukončením, aniž ještě došlo k doměření daně, mělo by to za následek neúměrné prodlužování daňové kontroly a následně i znemožnění jejího provedení a ukončení, i když výsledkem soudního přezkumu by bylo zjištění, že byla prováděna oprávněně.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu a z důvodů v kasační stížnosti uvedených (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

O první námitce, zpochybňující právní závěr krajského soudu o opožděnosti podané žaloby usoudil Nejvyšší správní soud následovně:

Soudní řád správní podrobuje soudní kontrole mnohem širší spektrum aktivit veřejné správy, než tomu bylo za předchozí právní úpravy (část pátá občanského soudního řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2002). Zároveň ovšem vychází z toho, že ochrana veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob poskytovaná správními soudy má subsidiární povahu ve vztahu k ochraně poskytované správními orgány. Tam, kde se lze ochrany domoci v rámci systému veřejné správy, je na tom, jehož práva byla ohrožena nebo porušena, aby nejprve využil této možnosti. Teprve nedosáhne-li nápravy tímto způsobem, otevírá se mu cesta ke správnímu soudu. Tím v žádném případě není popřena právní povaha ochrany poskytované správními soudy. Právní ochrana poskytovaná správními soudy je totiž ochranou originární. Není pokračováním správního řízení. Ochrana je poskytována v procesu majícím ryzí povahu řízení soudního a nikoliv správního. Sporné strany mají proto vždy rovné postavení. Originární ochrana poskytovaná správními soudy však nastoupí teprve poté, co nebylo dosaženo nápravy či ochrany v rámci samotného systému veřejné správy. Odpovídá to základní koncepci správního soudnictví jako kontroly veřejné správy a nikoli náhrady v její věcné kompetenci.

Z těchto důvodů stanoví soudní řád správní v § 5, že ve správním soudnictví se lze domáhat ochrany práv jen po vyčerpání řádných opravných prostředků, připouští-li je zvláštní zákon. Toto ustanovení má vzhledem ke svému systematickému zařazení obecnou povahu, tj. uplatní se nejen ve vztahu k řízení o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů podle § 65 a násl. s. ř. s., nýbrž i ve vztahu k dalším druhům řízení. Výraz „řádny opravný prostředek“ přitom nelze vykládat doslovně: jedná se pouze o právní prostředek ochrany nebo nápravy, který má fyzická nebo právnická osoba, jejíž práva byla porušena nebo ohrožena, k dispozici. V rámci „zvláštních ustanovení o řízení“ je tento princip někdy výslovně vyjádřen [např. § 68 písm. a) s. ř. s. , § 79 odst. 1 s. ř. s.].

Právní úprava žaloby na ochranu před nezákonným zásahem obdobné ustanovení neobsahuje. V § 85 s. ř. s. toliko konstatuje, že žaloba je nepřipustná mj. tehdy, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. Toto ustanovení však nelze vykládat doslova, tedy že by existence jiného právního prostředku ochrany nebo nápravy zcela vylučovala soudní ochranu. Takový závěr by byl absurdní

již z toho důvodu, že vyloučení soudní ochrany by mohlo být v rozporu s článkem 4 Ústavy, čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a článkem 13 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod.

V případě nezákonné daňové kontroly je tento závěr nepochybný. Nezákonnou daňovou kontrolou dochází k zásahu do celé řady základních práv a svobod ať již fyzické či právnické osoby. Ustanovení § 85 s. ř. s. je proto namístě interpretovat v souladu s celkovou koncepcí soudního řádu správního, vyjádřenou v jeho § 5. Ustanovení § 85 s. ř. s. nelze tudíž vykládat tak, že by vylučovalo soudní ochranu před nezákonným zásahem, existuje-li jiný prostředek ochrany nebo nápravy. Zmíněné ustanovení pouze 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.

U nezákonné daňové kontroly nicméně není soudní ochranou žaloba podle § 65 odst. 1 s. ř. s. proti rozhodnutí nadřízeného pracovníka o námitkách. Kdyby soudní ochranu poskytovala žaloba podle § 65 odst. 1 s. ř. s., žaloba podle § 82 s. ř. s. by nebyla možná. Soudní ochrana podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je vyloučena samotným charakterem námitek a způsobem, jakým je o nich rozhodováno. Smyslem námitek je operativní zajištění nápravy vadného postupu kontrolního pracovníka. Vyhověno je jim faktickým úkonem, při nevyhovění je rozhodnutí pouze sdělením důvodů. Negativní vyřízení námitek, i když má formu rozhodnutí, nemá právní obsah rozhodnutí. Pokud nebylo námitkám vyhověno, ani o nich rozhodnuto, nebylo by možno se rozhodnutí domoci, neboť nejde o nečinnost podřaditelnou pod ustanovení § 79 a násl. s. ř. s. Samotné rozhodnutí nadřízeného pracovníka o námitkách proti postupu pracovníka správce daně při kontrole nelze proto přezkoumat soudem podle § 65 odst. 1 s. ř. s. (§ 70 písm. a) § 68 písm. e) s. ř. s.

Z uvedeného plyne závěr, že žaloba proti nezákonnému zásahu spočívajícím v nezákonné daňové kontrole podle § 82 s. ř. s. je přípustná až poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpá právní prostředek stanovený zákonem k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.), tedy námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Jejich využití je tedy předpokladem věcného projednání žaloby proti nezákonnému zásahu a od vědomosti o výsledku jejich vyřízení se odvíjí lhůta k podání žaloby.

Žaloba musí být podle § 84 odst. 1 s. ř. s. podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu, nejpozději však do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. Objektivní lhůta počíná běžet od okamžiku, kdy došlo k úkonu, který je žalobcem označován za nezákonný. Lhůta subjektivní je vždy vázána na vědomost žalobce o nezákonném zásahu. Jestliže došlo k vyčerpání jiných prostředků ochrany či nápravy před podáním žaloby, subjektivní lhůtu je třeba vztahovat k vědomosti o vyřízení tohoto prostředku, v daném případě vyřízení námitek. Žalobní legitimace ve smyslu § 82 s. ř. s. je ovšem dána jen za situace, kdy užití námitek nevedlo k ochraně či nápravě, tedy v první řadě za situace, kdy nadřízený pracovník podle § 16 odst. 6 daňového řádu sdělí

daňovému subjektu důvody nevyhovění jeho námitkám. Okamžikem doručení se daňový subjekt dozví o tom, že cestou námitek mu ochrana před nezákonným zásahem poskytnuta nebyla, a tedy že nedosáhl touto cestou nápravy. Tento okamžik je skutečností určující počátek lhůty k podání žaloby podle § 84 odst. 1 s. ř. s. (§ 40 odst. 1 s. ř. s.).

V předmětné věci tak dvouletá objektivní lhůta počala běžet od 26. 6. 2002, kdy byl žalobce vyrozuměn o zahájení daňové kontroly, zákonnost jejíhož provádění zpochybňuje. Dvouměsíční subjektivní lhůta pak žalobci počala běžet okamžikem doručení rozhodnutí ze dne 18. 11. 2003, jímž vedoucí oddělení specializované kontroly žalovaného Ing. D. F. zamítla stěžovatelovu námitku proti postupu žalovaného, tedy dnem 26. 11. 2003, kdy bylo toto rozhodnutí doručeno tehdejšímu zástupce stěžovatele J. H. Jestliže proto žaloba na ochranu před nezákonným zásahem byla stěžovatelem podána 16. 12. 2003, byla dodržena subjektivní i objektivní lhůta stanovená k podání takové žaloby v ustanovení § 84 odst. 1 s. ř. s. a úsudek krajského soudu o opožděnosti žaloby je nesprávný.

Nejvyšší správní soud dodává, že pro běh subjektivní lhůty není významné, v jakém časovém odstupu od počátku daňové kontroly stěžovatel svými námitkami její zákonnost zpochybňuje. Ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu právo daňového subjektu podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně časově neomezuje a v § 16 odst. 6 zakládá povinnost nadřízenému pracovníkovi námitkám vyhovět a zajistit nápravu, jsou-li námitky důvodné. Případná prodleva daňového subjektu s podáním námitek (nebude-li jí vyhověno a zjednána náprava postupem podle § 16 odst. 6 daňového řádu) může mít vliv na možnost domáhat se ochrany proti nezákonnému zásahu jednak z hlediska zachování objektivní lhůty k podání takové žaloby a zejména pak pro naplnění zákonného požadavku trvání tvrzeného nezákonného zásahu, jeho důsledků či hrozby jeho opakování v době podání žaloby, podmiňujícím samotnou žalobní legitimaci (§ 82 s. ř. s.), tak i v době rozhodování o žalobě samotné (viz § 86 s. ř. s.).

Důvodná je i druhá stěžovatelova námitka zpochybňující závěr krajského soudu o tom, že podaná žaloba je žalobou nepřípustnou.

Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004-60, publikovaném pod č. 437/2005 Sb. NSS, pojem daňové kontroly ve smyslu § 16 daňového řádu nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení. Daňová kontrola však není ani samostatným řízením, nýbrž – podle svého systematického zařazení v daňovém řádu – je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení.

Účelem daňové kontroly je v souladu s § 16 odst. 1 daňového řádu zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňová kontrola je zpravidla zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Ukončena je sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, tedy souboru relevantních poznatků z daňové kontroly vylivších. 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.

Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu ve vztahu k pracovníku správce daně právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně. Tyto námitky vyřizuje podle § 16 odst. 6 daňového řádu pracovník správce daně nejbližší nadřízený tomu, vůči němuž námitky směřují. Nadřízený pracovník námitce buď vyhoví a zajistí nápravu, anebo daňovému subjektu sdělí písemně důvody, pro které nelze námitce vyhovět.

Jak již ve svém stanovisku k první ze stěžovatelových námitek soud vyložil, nelze možnost podání námity podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu pokládat za prostředek ochrany nebo nápravy vylučující možnost domáhat se soudní ochrany před nezákonným zásahem ve smyslu § 85 s. ř. s. ale naopak bezvýsledné využití této možnosti činí žalobu podle § 82 s. ř. s. žalobou přípustnou.

Ani právní názor, podle něhož by se proti nezákonné daňové kontrole resp. proti vyřízení námitek mohl daňový subjekt bránit až v žalobě směřující proti rozhodnutí o daňové povinnosti samotné, je nesprávný. V konečném důsledku by totiž znamenal odepření soudní ochrany. V případech, kdy by po provedené daňové kontrole správce daně nevydal dodatečný platební výměr, by byl daňový subjekt ponechán zcela bez soudní ochrany. V případech, kdy by daň doměřena byla a bylo by možné soudní cestou následně napadat dodatečný platební výměr, by zase soud neposkytoval ochranu proti samotné nezákonné daňové kontrole, ale jen proti případně vydanému rozhodnutí.

V této souvislosti je nezbytné připomenout, že podle článku 4 Ústavy jsou základní práva a svobody pod ochranou moci soudní. Byla-li tedy něčí základní práva porušena, dotýčný se může dovolat jejich ochrany u soudu, který mu nesmí soudní ochranu odepřít. Ke stejnému závěru ostatně vede i článek 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Daňová kontrola, která vybočuje ze zákonných mezí, porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Nezákonnou daňovou kontrolou dochází vždy přinejmenším k porušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby (*status negativus*), vyplývajícího z článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a často též může porušovat subjektivní veřejná práva další.

Správce daně prováděním daňové kontroly uplatňuje státní moc. V důsledku toho je vázán článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze státní moc uplatňovat jenom v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Ústavní kautele obsažené v citovaném článku potom – jak dovodil Ústavní soud v nálezu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02, Sb.n.u.ÚS sv. 28, č. 143, s. 271, na str. 275 – „...odpovídá subjektivní právo jednotlivce na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby. Jedná se o „sběrnou“ či generální klauzuli, která logicky reaguje na nemožnost předvídat při formulování základních práv všechny v budoucnu se vyskytující zásahy do svobodného prostoru osoby. Do této oblasti spadá i právo jednotlivce na takzvané informační sebeurčení. Jen osoba sama je oprávněna rozhodnout o tom, jaké údaje o sobě poskytne včetně údajů o své pracovní či ekonomické aktivitě, pokud zákon neukládá v tomto směru osobě povinnost tak, jak to předvídá čl. 4 odst. 1 Listiny. Přesněji řečeno čl. 4 odst. 1 Listiny působí komplementárně ve vztahu k čl. 2 odst. 2 Listiny v tom smyslu,

že zpřesňuje dopad usnesení čl. 2 odst. 2 na individuální osoby. Ustanovení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny mají kromě toho i svou druhou dimenzi, a to dimenzi strukturálních principů, podle kterých lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví, přičemž povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Tyto principy je třeba chápat jako esenciální náležitost každého demokratického právního státu. Bez jejich dodržení nelze vůbec hovořit o právním státu, neboť vyloučení libovůle při ukládání povinností ze strany státní moci bylo i historicky vzato první podmínkou při úvahách o formování právního státu, dokonce i pouze v jeho formální podobě.“ Na základě těchto úvah Ústavní soud zakázal pokračovat finančnímu úřadu v neoprávněném postupu, který byl označován jako pokračování v daňové kontrole (poté, co již byla ukončena). Ústavní soud shledal tento postup v rozporu s článkem 2 odst. 2 a článkem 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

Kromě porušení práva na sféru osobní svobody lze v případě nezákonné daňové kontroly poukázat též na možné porušení práva na ochranu vlastnictví, zakotvenou v článku 11 Listiny základních práv a svobod a článku 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. Daňová kontrola může u podnikajících nebo jinou hospodářskou činnost provozujících kontrolovaných daňových subjektů znamenat i nepřipustné omezení subjektivního veřejného práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost, které garantuje článek 26 Listiny základních práv a svobod. Dále může znamenat zásah do práva na soukromí a případně též do dobré pověsti. Nezákonná daňová kontrola může být též často v rozporu s právem na respektování obydlí, zakotveného v článku 8 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod.

Také z právní úpravy daňové kontroly v § 16 daňového řádu je zřejmé, že daňová kontrola je v konkrétním případě způsobilá být v rozporu s citovanými ustanoveními Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Listiny základních práv a svobod. Podle § 16 odst. 1 daňového řádu provádí pracovník správce daně daňovou kontrolu u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Kontrolovaný daňový subjekt potom podle § 16 odst. 2 tíží mj. povinnost zajistit vhodné místo a podmínky provedení daňové kontroly, předložit na požádání účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, umožnit vstup do každé provozní budovy, místnosti, místa i obydlí a dopravních prostředků, které daňový subjekt užívá buď též k podnikání, nebo souvisí s předmětem daně, dále do přepravních obalů a umožnit jednání s jakýmkoliv svým pracovníkem, jakož i zapůjčit potřebné doklady a jiné věci mimo své prostory. Tyto povinnosti dopadají nejenom na daňový subjekt, který je podnikatelem, ale přiměřeně i na nepodnikatele.

Z výše uvedeného plyne, že nezákonná daňová kontrola porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Daňovému subjektu proto musí být poskytnuta soudní ochrana nejen proti nezákonným platebním výměrům, ale i proti nezákonným daňovým kontrolám, které jim předcházejí, resp. proti nezákonným daňovým kontrolám vůbec. Daňová kontrola sama představuje zásah správního orgánu ve smyslu § 82 s. ř. s. Zda jde o zásah nezákonný, který porušuje subjektivní právo žalobce, nebo o zásah jsoucí v souladu s právem, je již závěrem o věcné legitimaci.

Jestliže v předmětné věci krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelova žaloba na ochranu před nezákonným zásahem – probíhající daňovou kontrolou - je žalobou

nepřípustnou, protože stěžovatel má možnost se domáhat ochrany proti nezákonně provedené daňové kontrole jinými právními prostředky, je tento úsudek nesprávný.

Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 1 napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. září 2005

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu