

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **B. H. a. s.**, zastoupeného JUDr. Alexanderem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad v Opavě**, se sídlem Masarykova tř. 2, 746 01 Opava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 10. 2004, č. j. 22 Ca 413/2004 - 12,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 7. 2004, č. j. 130994/04/384930/775, jímž byla zamítnuta námitka stěžovatele proti postupu pracovníků žalovaného jako správce daně při daňové kontrole.

Odmítnutí žaloby opřel krajský soud o ustanovení § 70 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., správního řádu soudního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“),

když dospěl k závěru, že úkon žalovaného napadený správní žalobou je rozhodnutím pouze formálně, po obsahové stránce se však o rozhodnutí nejedná. Jak soud uvedl, podle § 16 odst. 4 a 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně. Tyto námitky vyřizuje pracovník správce daně nejblíže nadřízený tomu, vůči němuž směřují. Tento nadřízený pracovník námitce vyhoví a zajistí nápravu, nebo daňovému subjektu sdělí písemně důvody, pro které nelze námitce vyhovět. Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat. Rozhodnutí o námitkách proto podle krajského soudu není rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť se jím nezakládají, nemění, neruší ani závazně neurčují veřejná subjektivní práva resp. povinnosti žalobce. Takovým rozhodnutím by podle krajského soudu bylo až případné rozhodnutí o daňové povinnosti samotné. Proti způsobu vyřízení námitek se může daňový subjekt bránit v žalobě směřující proti rozhodnutí o daňové povinnosti.

Ve své kasační stížnosti, kterou opřel o ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., stěžovatel uvedl, že s právním názorem krajského soudu nesouhlasí. Ve výzvě žalovaného č. j. 12419/04/384935/1142 ze dne 9. 2. 2004 totiž podle stěžovatele žalovaný stanovil stěžovateli povinnosti prokazování a doložení hodnoty věcných břemen. Proti takovéto výzvě není podle stěžovatele ve smyslu ustanovení § 48 odst. 2 daňového řádu připuštěno samostatné odvolání. Proti splnění povinnosti ukládané touto výzvou se však stěžovatel podle svých slov mohl bránit podáním námitky proti postupu pracovníka správce daně při daňové kontrole ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu jako opravným prostředkem svého druhu, což stěžovatel učinil. Nezákonnost předmětné výzvy nemohl stěžovatel podle svého mínění napadnout správní žalobou právě z toho důvodu, že daňový řád připouští jako opravný prostředek již zmíněnou námitku [bránilo by tomu ustanovení § 68 písm. a) s. ř. s.]. Rozhodnutím o zamítnutí podané námitky tedy správce daně definitivně v rámci daňové kontroly rozhodl o povinnosti ukládané stěžovateli. Správní žaloba pak podle stěžovatele směřovala proti oběma rozhodnutím správce daně, jak proti výzvě, tak i proti rozhodnutí o námitce, které je podle stěžovatele ostatně jako rozhodnutí označeno i v daňovém řádu. Rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí žaloby je tedy podle stěžovatele zjevně nezákonné.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil; její stejnopis mu byl doručen.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. Právní otázkou, kterou má Nejvyšší správní soud k posouzení zákonnosti rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí žaloby stěžovatele posoudit, je, zda rozhodnutí o námitkách proti postupu pracovníka správce daně při daňové kontrole je či není rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Otázkou, zda a případně jakým způsobem a za jakých podmínek se může daňový subjekt bránit postupu správce daně při daňové kontrole, se zabýval Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 (dosud nepublikováno); uvedeným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu došlo ke sjednocení judikatury tohoto soudu, jež dospěla k odlišným právním názorům vyjádřeným

na jedné straně v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2004, č. j. 2 Afs 17/2003-54, a na straně druhé v rozsudku ze dne 5. 2. 2004, č. j. 2 Afs 21/2003 - 63, přičemž právní názor vyslovený rozšířeným senátem není identický se závěry žádného z obou výše uvedených rozsudků, jakkoli se ve svých základních východiscích v nikoli nevýznamné míře blíží spíše prvnímu z nich. Vzhledem k tomu, že věc, kterou Nejvyšší správní soud posuzuje nyní na základě kasační stížnosti stěžovatele, je svojí podstatou obdobná věci posuzované ve výše uvedeném rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, a vzhledem k tomu, že tříčlenný senát Nejvyššího správního soudu nevidí ve věci stěžovatele žádný důvod, proč se od právního názoru vysloveného rozšířeným senátem odchýlit (pokud by tak chtěl učinit, musel by věc opětovně předložit rozšířenému senátu, viz § 17 odst. 1 věta první s. ř.), posoudil věc v intencích právního názoru vysloveného rozšířeným senátem.

Rozšířený senát v první řadě uvedl, že jak 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 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.

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 nejblíže 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. Ze slov zákona, podle nichž se proti rozhodnutí nadřízeného pracovníka správce daně nemůže kontrolovaný daňový subjekt samostatně odvolat, nelze dovozovat závěr o předběžné povaze rozhodnutí o námitkách; takový právní závěr by bylo možno zaujmout jedině tehdy, kdyby ve všech případech existovalo nějaké konečné rozhodnutí v rámci řízení, vůči němuž by rozhodnutí o námitkách mělo povahu rozhodnutí

předběžného. Tak tomu však není, neboť zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím vůbec, natož rozhodnutím konečným, a dodatečný platební výměr, který rozhodnutím je, je vydáván pouze tehdy, jsou-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnosti odůvodňující stanovení daně.

Právní názor, podle něhož by se proti vyřízení (či proti nevyřízení) námitek mohl daňový subjekt bránit až v žalobě směřující proti rozhodnutí o daňové povinnosti samotné, je neudržitelný. 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, dotyčný 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, podle něhož nemůže být z pravomoci soudu vyloučeno přezkoumávání rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod podle Listiny. Článek 36 odst. 2 Listiny hovoří pouze o „přezkoumávání rozhodnutí“. To však nelze vykládat tak, že jiné úkony správních orgánů, jimiž se zasahuje do veřejných subjektivních práv, jsou z pravomoci správních soudů vyloučeny. Užší formulace textu článku 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod byla ovlivněna dobou svého vzniku a nemohla detailně předvídat budoucí úpravu správního soudnictví. Tento poznatek však nic nemění na skutečnosti, že povinnost soudů poskytnout ochranu základním právům a svobodám, byť zásah nemá povahu rozhodnutí, plyne z již citovaného článku 4 Ústavy.

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 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. Součástí ústavně a mezinárodně chráněných práv vlastníka je i právo věc užívat, resp. jeho právo pokojně užívat svůj majetek. Provádí-li pracovník správce daně daňovou kontrolu, zákonitě tím rozsah práva vlastníka užívat jeho věc omezuje. Toto omezení je přípustné, provádí-li pracovník správce daně daňovou kontrolu v souladu se zákonem. O porušení práva vlastnit a užívat majetek se však jedná vždy tehdy, jestliže pracovník správce daně tyto zákonné meze překročí.

Daňová kontrola může u podnikajících nebo jinou hospodářskou činnost provozujících kontrolovaných daňových subjektů znamenat i nepřípustné 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; již sám fakt opakované daňové kontroly může být signálem poškozujícím např. důvěryhodnost kontrolovaného subjektu.

Nezákonná daňová kontrola bude též často v rozporu s právem na respektování obydlí, zakotveného v článku 8 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod, a to především v případě podnikatelské činnosti fyzických osob. Citovaný článek upravuje právo na soukromý a rodinný život. Ve svém prvním odstavci stanoví, že každý má právo na respektování svého soukromého a rodinného života, obydlí a korespondence. Evropský soud pro lidská práva ve svém rozsudku z 16. 12. 1992 ve věci *Niemietz proti Německu,* A č. 251-B (stížnost č. 13710/88) vyzdvihl hlavní předmět a cíl článku 8, jímž je ochrana jednotlivce proti svévolnému zasahování veřejné moci. Evropský soud dospěl v citovaném případu k závěru, že mezi soukromým životem a obydlím na straně jedné a prostory pro výkon zaměstnání na straně druhé nelze striktně odlišovat. V důsledku toho lze dle Evropského soudu za určitých okolností považovat za porušení citovaného článku i domovní prohlídku v advokátní kanceláři. Evropský soud dále poukázal na to, že soukromý život nelze omezit na intimní okruh, kde každý může vést osobní život podle svého, a zcela z něj vyjmout svět, který je vně tohoto okruhu.

Neexistuje principiální důvod, proč z rozsahu pojmu soukromého života vylučovat všechny profesionální či obchodní aktivity. Většina lidí má maximum příležitostí k upevnění pout s vnějším světem právě ve svém zaměstnání. Vždy nelze oddělit to, co patří do profesionální oblasti od toho, co do ní nepatří. Například fyzická osoba může u sebe doma vykonávat činnosti spojené se zaměstnáním nebo obchodem a naopak ve své kanceláři či obchodních prostorech činnosti osobního rázu. Navíc by existovalo riziko nerovnosti v zacházení, pokud by ochrana podle článku 8 byla odpírána s odůvodněním, že napadané

opatření se týká výlučně profesionálních aktivit. Ochrana by pak byla poskytována pouze jednotlivci, jehož profesionální a neprofesionální aktivity by byly propojeny natolik složitě, že by neexistoval způsob, jak je od sebe oddělit. Konečně i francouzské znění Úmluvy používající slovo *„domicile“*, které je širší, než slovo anglické *„home“*, svědčí závěru, že pojem obydlí může zahrnovat například kancelář osoby, která má svobodné povolání.

S obdobným chápáním se lze setkat i v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 10. 10. 2001, sp. zn. I. ÚS 201/01, Sb. n u.ÚS sv. 24, č. 147, s. 59, na str. 663 a násl. vyslovil, že „*…domovní svoboda svou povahou a významem spadá mezi základní lidská práva a svobody, neboť spolu se svobodou osobní a dalšími ústavně zaručenými základními právy dotváří osobnostní sféru jedince, což představuje nezbytnou podmínku důstojné existence jedince a rozvoje lidského života vůbec. Jestliže proto ústavní pořádek ČR připouští průlom do této ochrany, děje se tak toliko a výlučně v zájmu ochrany demokratické společnosti jako takové, případně v zájmu ústavně zaručených základních práv a svobod jiných sem spadá především nezbytnost daná obecným zájmem na ochraně společnosti před trestnými činy a dále tím, aby takové činy byly zjištěny a potrestány. Přípustnost domovní prohlídky je třeba chápat jako výjimku, která nadto vyžaduje restriktivní interpretaci zákonem stanovených podmínek její přípustnosti. (…) Ústavně zaručená základní práva a svobody zakotvená v Listině a v Úmluvě se vztahují též na osoby právnické, přirozeně za splnění předpokladu, že to povaha věci umožňuje.*“

Na základě těchto úvah shledal Ústavní soud jako protiústavní domovní prohlídku prováděnou v prostorách právnické osoby, tj. v prostorách, které nemohu být pojímány jako obydlí člověka v úzkém slova smyslu. K tomu je zapotřebí dodat, že článek 12 Listiny základních práv a svobod nechrání nositele tohoto práva – fyzické i právnické osoby – pouze před protiprávními domovními prohlídkami, ale i před jinými zásahy do nedotknutelnosti obydlí. Tyto jiné zásahy do nedotknutelnosti obydlí mohou být zákonem dovoleny (výhrada zákonné úpravy), jen je-li to v demokratické společnosti nezbytné pro ochranu života nebo zdraví osob, pro ochranu práv a svobod druhých anebo pro odvrácení závažného ohrožení veřejné bezpečnosti a pořádku. Pokud je obydlí užíváno také pro podnikání nebo provozování jiné hospodářské činnosti, mohou být takové zásahy zákonem dovoleny, též je-li to nezbytné pro plnění úkolů veřejné správy. Obydlí je tedy chráněno nejen před protiprávními domovními prohlídkami, ale též před jinými porušováními nedotknutelnosti obydlí (ve smyslu jeho širokého chápání). Takovým jiným zásahem může být i nezákonná daňová kontrola.

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. Nezákonnou kontrolou je třeba rozumět kupříkladu kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně. Jak ve vztahu k opakované daňové kontrole konstatoval již Ústavní soud ve svém nálezu z 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, Sb. n. u. ÚS sv. 30, č. 63, s. 129, na str. 133: „*Na druhé straně nelze vycházet z názoru, že správce daně při provádění „opakované" kontroly, tj. daně za období, která již předmětem daňové kontroly byla, není ničím omezen, protože jiný postup by byl v rozporu s § 1 odst. 2, § 2 odst. 2 a 6, § 16 odst. 1 daňového řádu, eventuálně § 26 odst. 10 zákona č. 586/1996 Sb. Již sama možnost opakování daňové kontroly způsobuje stav určité právní nejistoty a její realizace může představovat pro daňové subjekty značnou zátěž, v krajním případě může být dokonce nástrojem jejich „šikanování". Proto je nezbytné, aby správce daně podle zásady přiměřenosti respektoval, že při vyžádání plnění povinností v daňovém řízení je třeba volit jen prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty (§ 2 odst. 2 daňového řádu), což v případě daňové kontroly znamená její provádění v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení účelu daňového řádu (§ 16 odst. 1 věta druhá daňového řádu). Z výše uvedených skutečností lze dovozovat, že hledisko správného a úplného zjištění, stanovení a splnění daňových povinností není prioritní, naopak vždy je třeba pečlivě udržovat stav rovnováhy mezi zájmy státu a daňových subjektů. Ve vztahu k danému případu z toho vyplývá, že daňovou kontrolu je možno opakovat jen ze závažných důvodů, zejména zjistí-li správce daně nové skutečnosti (tj. skutečnosti, které v době provádění původní daňové kontroly neměl k dispozici), které by mohly mít vliv na správné stanovení daňové povinnosti. Dále musí být opakovaná daňová kontrola prováděna v rozsahu, který bezprostředně souvisí s nově zjištěnými skutečnostmi. Aby se vyloučila (nebo alespoň omezila) možnost svévolného jednání správce daně jak ve vztahu k zahájení daňové kontroly vůbec, tak ve vztahu k jejímu rozsahu, musí být daňovému subjektu sdělen její důvod a cíl, a to zcela konkrétně tak, aby i daňový subjekt měl určitou možnost „kontroly" postupu správce daně.*"

V důsledku těchto zjištění došel rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k závěru, že daňovému subjektu 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.

Otázkou nicméně zůstává, který soud a v jakém řízení má ochranu poskytnout. Nejvyššímu správnímu soudu je známo, že Ústavní soud v minulosti několikráte rozhodoval ve věcech týkajících se daňových kontrol. Shledal-li ústavní stížnost důvodnou, potom finančnímu úřadu zakázal pokračovat v neoprávněném postupu. Ústavní soud tedy nezákonnou daňovou kontrolu chápal jako jiný zásah orgánu veřejné moci do ústavně garantovaných práv a svobod. Dnem 1. 1. 2003 však nabyl účinnosti soudní řád správní, který reagoval na jeden z ústavněprávních deficitů předchozí úpravy správního soudnictví: tehdejší systém neposkytoval soudní ochranu před nezákonnými postupy či zásahy veřejné správy, které neměly charakter a formu správního rozhodnutí, v důsledku čehož musel suplovat úlohu správních soudů soud Ústavní (srov. nález Ústavního soudu z 27. června 2001, Pl ÚS 16/99, Sb.n. u. ÚS, sv. 22, č. 96, s. 329, jímž byla zrušena část pátá o. s. ř., publikovaný ve Sbírce zákonů pod č. 276/2001 Sb.). Soudní řád správní zavedl jako novou formu ochrany veřejných subjektivních práv ve správním soudnictví žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu. Toto řešení plně odpovídá zásadě subsidiarity ústavněprávního přezkumu, podle níž by ochrana poskytovaná Ústavním

soudem měla nastupovat teprve poté, co subjektivním právům – včetně základních práv a svobod - neposkytly ochranu obecné soudy, mezi něž nepochybně patří i soudy správní.

Ochrana před protiprávními daňovými kontrolami by z tohoto pohledu měla příslušet primárně krajským soudům jednajícím a rozhodujícím ve správním soudnictví, v kasačním řízení pak Nejvyššímu správnímu soudu. Ústavní soud by s ohledem na princip subsidiarity měl nastoupit až tehdy, nedomohl-li se žalobce ochrany v řízení před správními soudy.

Zodpovězena ovšem musí být také otázka, zda krajské soudy mají ochranu poskytovat v rámci řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení podle § 82 a násl. s. ř. s., nebo v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. V rámci řízení podle § 65 a násl. s. ř. s. by se jednalo o žalobu proti rozhodnutí nadřízeného pracovníka správce daně o námitkách proti postupu pracovníka provádějícího daňovou kontrolu.

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. V tomto smyslu je zapotřebí přisvědčit úvahám vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2004, č. j. 2 Afs 17/2003 - 54, podle něhož spadá pod pojem zásahu velké množství faktických činností správních orgánů, ke kterým jsou různými zákony oprávněny. Jde o úkony neformální, pro které mohou a nemusí být stanovena pravidla, např. faktické pokyny (typicky v dopravě), bezprostřední zásahy (při ohrožení, při demonstraci, příkazy ke zjednání nápravy), zajišťovací úkony atd. Jedná se tedy obecně o úkony, které nejsou činěny formou rozhodnutí, ale přesto jsou závazné pro osoby vůči nimž směřují. Tyto osoby jsou povinny na jejich základě něco konat, nějaké činnosti se zdržet nebo nějaké jednání strpět, a to na základě jak písemného, tak i faktického (ústního či jinak vyjádřeného) pokynu či příkazu. Kromě neformálnosti samotného zásahu je neformální i donucení v případě nerespektování pokynu či příkazu (když ovšem i donucení je zahrnuto pod legislativní zkratku „zásah“). Zahájení kontroly je určitým úkonem správce daně směřujícím proti daňovému subjektu a jsou s ním spojeny povinnosti kontrolovaného subjektu. Průběh kontroly je pak charakterizován řadou postupně prováděných úkonů pracovníka kontrolu provádějícího směřujících vůči kontrolovanému subjektu (§ 16 daňového řádu). Při nedodržení zákona nebo překročení jeho rámce, by se mohlo jednat o nezákonný zásah.

S ohledem na výše uvedené uzavřel rozšířený senát Nejvyššího správního soudu úvahu o nezbytnosti soudní ochrany před nezákonnou daňovou kontrolou tak, že zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s.

Rozšířený senát se dále zabýval tím, zda žalobu proti nezákonnému zásahu lze podat přímo, či až po vyčerpání jiných prostředků ochrany, případně, zda tyto prostředky ochrany podání žaloby nevylučují.

Soudní řád správní se i v reakci na ústavněprávní deficity vytýkané předchozí úpravě správního soudnictví výše citovaným plenárním nálezem Ústavního soudu z 27. června 2001 publikovaném v č. 276/2001 Sb., snaží podrobit soudní kontrole mnohem širší spektrum aktivit veřejné správy. 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 poskytována 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 „řádný 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. Ustanovení § 68 písm. a) s. ř. s. například stanoví, že žaloba je nepřípustná také tehdy, nevyčerpal-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, připouští-li je zvláštní zákon, ledaže rozhodnutí správního orgánu bylo na újmu jeho práv změněno k opravnému prostředku jiného. Ustanovení § 79 odst. 1 s. ř. s. potom říká, že žalobou se proti nečinnosti správního orgánu může bránit *„ten, kdo bezvýsledně vyčerpal prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu“*.

Právní úprava žaloby na ochranu před nezákonným zásahem obdobné ustanovení neobsahuje. V § 85 s. ř. s. toliko konstatuje, že žaloba je nepřípustná 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. Jak bylo detailně objasněno výše, 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. Tento výkladový přístup je korektní, neboť – vzhledem k nutnosti zachovávat jednotnou koncepci a vnitřní soudržnost vykládaného předpisu – ze vztahu obecného a zvláštního vyplývá nejen to, že zvláštní má přednost před obecným, ale také to, že obecné slouží jako pomůcka při interpretaci zvláštního.

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.], což současně vylučuje posouzení takového rozhodnutí jako předběžného podle § 70 písm. b) 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 vyčerpal 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 vztahující se k okamžiku, kdy k tvrzenému nezákonnému zásahu došlo, nebude zpravidla činit potíže. Bude počítána např. od oznámení daňovému subjektu o tom, že bude kontrola provedena (zejména v případě kontroly, která by měla být prováděna po uplynutí lhůty k vyměření či doměření daně) či od sdělení, co bude jejím obsahem (u kontroly nezákonně opakované). Při nedostatku specifikace obsahu kontroly bude lhůta počítána od okamžiku faktického zahájení a vymezení kontroly, při formálně bezvadném vymezení od vybočení ze zákonných mezí v průběhu kontroly. Obecně lze říci, že lhůta bude vždy počítána 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 prvé 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.).

Může ovšem nastat i situace, kdy nadřízený pracovník oprávněný k rozhodnutí o námitkách proti postupu kontrolního pracovníka o námitkách nerozhodne vůbec, či učiní opatření, které ve skutečnosti vyhověním námitkám není, nebo je s vyřízením námitek v takovém prodlení, že lze důvodně pochybovat o tom, že nápravu provede. V takovém případě je třeba lhůtu k podání žaloby počítat od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek.

Daňový řád je předpisem, který lhůtami přísně váže daňové subjekty, nikoliv však správce daně. Daňový řád nestanoví lhůtu, v níž má nadřízený pracovník vyřídit námitky podané proti postupu pracovníka správce daně. Stejně tak daňový řád nestanoví lhůty pro vyřízení řádných či mimořádných opravných prostředků. Přitom podání námitek nemá suspenzívní účinek a nebrání proto pokračování v kontrole. Jakékoliv prodlení s jejich vyřízením tedy nijak neohrožuje cíl daňového řízení. V důsledku absence lhůt pro vyřízení námitek není vytvářen žádný tlak na rychlost jejich vyřízení. Při určení lhůt nelze navíc vycházet ani ze lhůt založených správní praxí, neboť počátek lhůty k podání správní žaloby musí mít zákonný podklad. Lhůta ovšem tímto zákonem stanovena není, není stanovena ani pro vyřízení opravných prostředků. Daňový řád navíc v § 99 nepřipouští podpůrné použití správního řádu pro daňové řízení.

Jak mnohokráte judikoval Ústavní soud, *„…smyslem právního institutu lhůty obecně je snížení entropie (neurčitosti) při uplatňování práv, resp. pravomocí, časové omezení stavu nejistoty v právních vztazích, urychlení procesu rozhodování s cílem reálného dosažení zamýšlených cílů“* (za všechny např. nález ze dne 21. 6. 2001, sp. zn. III. ÚS 738/2000, Sb. n. u. ÚS sv. 22, č. 93, s. 303, na str. 308). Lhůty tedy slouží především k tomu, aby posilovaly právní jistotu v rámci právního styku. Lhůty posilují právní jistotu nejen v soukromoprávních vztazích, v nichž by vzhledem k zásadě rovnosti měly být koncipovány tak, aby rovnocenně dbaly o právní jistotu všech účastníků konkrétního právního poměru, nýbrž i v rámci vztahů veřejnoprávních.

U veřejnoprávních vztahů je přitom zapotřebí brát v úvahu i zásadu, podle níž je nositelům státní moci zakázáno vše, co jim není výslovně dovoleno (čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Jinými slovy, státní moc lze uplatňovat jenom v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Provádí-li správce daně u daňového subjektu daňovou kontrolu, uplatňuje přitom státní moc, stejně jako ji uplatňuje (lépe řečeno: je povinen uplatňovat, tj. nesmí být nečinný) nadřízený pracovník správce daně v rámci rozhodování o námitkách. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola může zasahovat do řady základních práv a svobod, je zapotřebí mít na zřeteli též jejich ústavní úpravu, což odpovídá požadavku úcty k právům a svobodám člověka a občana, jakožto základu právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy), přičemž *„…ze souvisejícího čl. 1 Listiny plyne primát základních práv a svobod, primát jednotlivce před státem. Ten je pak třeba respektovat i při střetu základních práv s obecným zájmem státu“* (nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005 sp. zn. III. ÚS 648/04,

zatím nepublikováno). Tento respekt se musí projevit tak, že mezi požadavkem obecného zájmu na placení daní a imperativem ochrany základních práv jednotlivce musí existovat spravedlivá rovnováha.

Stav, kdy daňový řád váže pouze daňové subjekty lhůtami, s jejich nedodržením spojuje závažné právní následky, a přitom nestanoví lhůty pro rozhodování či jiné úkony správce daně nebo jeho pracovníků, evidentně není v souladu s nastíněným požadavkem spravedlivé rovnováhy mezi obecným zájmem na placení daní a imperativem ochrany základních práv a svobod. Tento stav jednoznačně a navíc bez jakéhokoliv racionálního důvodu, zvýhodňuje správce daně oproti daňovému subjektu. Výklad, podle něhož by správce daně v rámci daňového řízení nebyl omezen žádnými lhůtami, je z tohoto pohledu zcela nepřijatelný. Neudržitelnost takového závěru zřetelně vystupuje najevo právě v souvislosti s rozhodováním o námitkách podle § 16 odst. 6 daňového řádu, neboť ten nestanovuje výslovně žádné lhůty pro rozhodnutí nadřízeného pracovníka správce daně. V důsledku toho by nadřízený pracovník správce daně mohl účelově oddalovat rozhodnutí o námitkách až do doby, kdy dojde k ukončení protiprávně prováděné daňové kontroly, čímž by kontrolovaný daňový subjekt zůstal zcela bez ochrany. Toto riziko je o to větší, že pracovník správce daně rozhodující o námitkách bude zpravidla totožný s tím, kdo o provedení daňové kontroly původně rozhodl. Z těchto důvodů je namístě usuzovat, že absence lhůt pro rozhodnutí či jiné úkony správce daně nebo jeho pracovníků v daňovém řádu obecně, v daném případě potom absence lhůt pro rozhodnutí nadřízeného pracovníka o námitkách podle § 16 odst. 6 daňového řádu, představuje mezeru v zákoně, kterou je nutno vyplnit analogií.

Mezeru v zákoně však nelze vyplnit *analogií legis*, neboť v daňovém řádu chybí pro analogii vhodné ustanovení. V daňovém řádu neexistuje právní norma, která by přímo ukládala nadřízenému pracovníku správce daně, v jaké lhůtě má o námitkách rozhodnout a neexistuje ani právní norma podobná, kterou by bylo možno použít podle analogie zákona. Daňový řád navíc v § 99 vylučuje podpůrné použití správního řádu pro daňové řízení. V takovém případě je nutno vzniklou mezeru v zákoně vyřešit pomocí *analogie iuris*, tedy podle obecných zásad daného právního odvětví.

Daňové řízení je svou povahou zvláštním druhem správního řízení. Na tomto právně teoretickém závěru nemůže pozitivně právní úprava – a zejména § 99 daňového řádu - nic zvrátit. Obecnými právními zásadami, které se proto uplatní, budou obecné právní zásady správního práva procesního. Jak konstatoval Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 1997 sp. zn. Pl. ÚS 33/97, Sb. n. u. ÚS sv. 9, č. 163, s. 399 (publikováno též pod č. 30/1998 Sb.), definičním hlediskem pro vymezení obecného právního principu je obecné přesvědčení o potřebě jej dodržovat a dále jeho zachovávání po dlouhou dobu. Oba tyto definiční znaky naplňuje pravidlo, obecně platné v oblasti správního řízení a jinak výslovně vyjádřené v § 49 správního řádu, podle něhož v jednoduchých případech rozhodne správní orgán bezodkladně. V ostatních, tedy nikoli jednoduchých a zároveň nikoliv složitých případech, je správní orgán povinen rozhodnout do třiceti dnů od zahájení řízení.

Námitky proti postupu pracovníka správce daně (pokud nejsou vyloženě jednoduchými případy), spadají nejvýše do kategorie případů nikoliv jednoduchých a nikoliv složitých. Námitky mohou být různého druhu a tomu musí odpovídat i rychlost reakce nejblíže nadřízeného pracovníka správce daně povolaného k jejich vyřízení, a to tím spíše, že jejich podání nemá suspenzívní účinek. Tento požadavek na co nejrychlejší zjednání jistoty

o zákonnosti postupu správce daně vedoucí buď k dosažení nápravy v rámci samotného daňového řízení nebo otevření cesty k soudní ochraně práv ostatně odpovídá jedné z vůdčích zásad, jimiž je daňové řízení ovládáno, formulované v § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu: dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a volit jen takové prostředky, které tyto subjekty co nejméně zatěžují (a stále ještě vedou k cíli, jímž je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy). Zákon zde nepochybně musí být v souladu s ústavním požadavkem úcty k právům a svobodám člověka a občana, jakožto základu právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy) a primátu jednotlivce před státem (související čl. 1 Listiny základních práv a svobod). Zásady přiměřenosti a zdrženlivosti při výkonu státní moci státními orgány je pak třeba respektovat i při střetu základních práv s obecným zájmem státu, k němuž nezřídka může docházet.

Pokud se týká splnění obou výše vymezených definičních znaků, o dlouhodobém faktickém zachovávání tohoto pravidla, stejně jako o potřebě jej dodržovat, existující ve společenském vědomí, nemůže být pochyb. Z tohoto důvodu je namístě učinit závěr, že lhůta třiceti dnů pro rozhodnutí má povahu obecné zásady právní a uplatní se v jakémkoliv řízení, pro nějž nelze ani podpůrně či analogicky použít správní řád, přičemž právní regulace daného řízení nestanoví odlišné lhůty. Nadřízený pracovník správce daně je proto povinen o námitkách podle § 16 odst. 6 daňového řádu rozhodnout bezodkladně, nejdéle však ve lhůtě do třiceti dnů ode dne, kdy je daňový subjekt podal. Pokud je nadřízený pracovník správce daně v této lhůtě nevyřídí, počíná prvého dne následujícího po marném uplynutí této lhůty běžet subjektivní lhůta pro podání žaloby.

Důsledky pokračování v takové kontrole i po podání žaloby, lze s ohledem na předpokládanou obvyklou délku soudního řízení řešit současným návrhem na vydání předběžného opatření podle § 38 s. ř. s. O žalobě soud pak rozhoduje podle skutkového stavu, zjištěného ke dni svého rozhodnutí - § 87 odst. 1 s. ř. s., přičemž zkoumá, zda zásah proti žalobci či jeho důsledky trvají nebo hrozí, že (bez prosazení soudní ochrany) bude opakován - § 86 s. ř. s.

Z výše uvedených úvah tedy vyplývá, že krajský soud správně posoudil právní otázku, pokud dospěl k závěru, že žaloba stěžovatele nesměřuje proti „rozhodnutí“ ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., jakkoli se jinak po formální stránce o rozhodnutí jedná, a žalobu podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. e) a § 70 písm. a) s. ř. s. odmítl. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost stěžovatele zamítl, neboť nebyla důvodná (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Nad rámec odůvodnění nutno poznamenat, že odmítnutím stěžovatelovy žaloby není postup správce daně při daňové kontrole, naříkaný stěžovatelem, aprobován jako zákonný; meritorně totiž nebylo o stěžovatelových námitkách obsažených v jeho odmítnuté žalobě nijak rozhodnuto. V případě, že by na základě daňové kontroly, jejíž součástí měl být stěžovatelem tvrzený nezákonný postup správce daně, došlo k vydání rozhodnutí, které by stěžovatel

napadl správní žalobou, nic mu nebrání učinit součástí svých žalobních bodů též námitky vztahující se k této jím tvrzené nezákonnosti.

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

V Brně dne 29. září 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu