

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci **žalobce M., a. s.**, zastoupeného Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, 602 00 Brno, **proti žalovanému Finančnímu úřadu v Ústí nad Labem** se sídlem Dlouhá 3359, 400 21 Ústí nad Labem, o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 3. 2005, č. j. 15 Ca 174/2004–54,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 3. 2005, č. j. 15 Ca 174/2004-54, **se zrušuje.**

II. Žaloba **se odmítá.**

III. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Žalobce se žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu domáhal rozhodnutí, jímž by soud žalovanému uložil povinnost rozhodnout o námitkách žalobce ze dne 10. 12. 2003, ze dne 8. 12. 2003 a ze dne 24. 11. 2003, uplatněných v průběhu daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za roky 1998 – 2000. Žalobce uvedl, že v případě

námitek ze dne 10. 12. 2003 a ze dne 8. 12. 2003 těmito námitkami brojil proti postupu, kterým byly vyřízeny jeho předchozí námitky, jeho podání žalovaný účelově posoudil jako nepřípustná odvolání a následně zastavil řízení. Pokud jde o 5 námitek ze dne 24. 11. 2003, nevydal vůbec žádné rozhodnutí a pouze žalobce informoval přípisem, který nemá náležitosti rozhodnutí. Podstatu nečinnosti žalovaného žalobce spatřuje v tom, že skutečná, faktická nečinnost byla buď zjevná (námitky ze dne 24. 11. 2003) nebo zakrytá souvisejícím nezákonným postupem, kdy žalovaný se účelově rozhodování vyhnul prostřednictvím neopodstatněné a neoprávněné předkvalifikace podání žalobce.

Krajský soud rozsudkem ze dne 31. 3. 2005 žalobu zamítl. Soud vyložil, že v řízení podle § 79 a násl. s. ř. s. se lze domáhat ochrany proti nečinnosti správního orgánu při vydání rozhodnutí ve věci samé, které je materiálním správním aktem upravujícím hmotněprávní postavení účastníků správního řízení, soud posuzuje, zda došlo ve stanovené lhůtě k vydání rozhodnutí, není oprávněn zkoumat formální náležitosti již vydaných rozhodnutí či posuzovat zda měl správní orgán žalobci vyhovět. Dospěl k závěru, že rozhodnutí, jejichž vydání se žalobce domáhá, jsou rozhodnutími, jimiž se upravuje vedení řízení, nikoliv rozhodnutí ve věci samé a jejich vydání se nelze domáhat žalobou na ochranu proti nečinnosti. Proti rozhodnutím, jimiž se upravuje vedení řízení před správním orgánem, lze brojit až v případě správní žaloby proti rozhodnutí ve věci samé. V případě námitek ze dne 8. 12. 2003 a 10. 12. 2003 soud konstatoval, že i kdyby se žalobkyně domáhala vydání rozhodnutí ve věci samé byla by žaloba zamítnuta, neboť proti rozhodnutím o zastavení řízení žalobkyně nepodala odvolání a nevyčerpala tak všechny opravné prostředky, ač to § 79 odst. 1 s. ř. s. vyžaduje. V případě námitek ze dne 24. 11. 2003 soud dodal, právě s ohledem na to, že o těchto námitkách mohl žalovaný rozhodnout „jen“ rozhodnutím, jímž se upravuje vedení řízení, je z hlediska žaloby na ochranu proti nečinnosti nerozhodné, jak je žalovaný posoudil, zda o nich vydával nějaké rozhodnutí či je vyřídil pouhým přípisem.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se obsahem o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Za nesprávně posouzenou právní otázku stěžovatel označil závěr soudu o tom, že absenci rozhodnutí o námitce podané dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), lze napadnout žalobou dle § 79 a násl. s. ř. s.

Námitky jsou sice zvláštním opravným prostředkem jen proti postupu pracovníka správce daně při daňové kontrole, o výsledku kontroly se nevydává rozhodnutí; jen v případě, že je důvod k doměření daně se vydává dodatečný platební výměr, proti němuž je přípustný opravný prostředek a následně žaloba. Nelze proto již v průběhu kontroly tvrdit, že dojde k vydání rozhodnutí, které by bylo soudem přezkoumatelné. V daném případě správce daně zjevně zahájil daňovou kontrolu ve smyslu § 2 odst. 6 daňového řádu, při této kontrole byla podána námitka proti provádění daňové kontroly jako takové (námitka ze dne 8. 12. 2003), pak rozhodnutí o námitce je výsledkem řízení, ve kterém se rozhoduje nejen o provedení daňové kontroly, ale též o dani. Dojde-li na základě rozhodnutí o námitce k ukončení daňové kontroly, jde o rozhodnutí upravující hmotněprávní postavení účastníků správního řízení, neboť daňová kontrola jako taková zasahuje hmotná práva kontrolovaného subjektu tím, že jejím prováděním mu vznikají náklady a jsou vynakládány i další prostředky.

Dále zpochybnil i to, že se soud nezabýval namítanými vadami rozhodnutí, s tím, že posouzení platnosti či neplatnosti těchto rozhodnutí není předmětem řízení

podle § 78 s. ř. s. Poukázal na judikát Ústavního soudu sp. zn. III ÚS 178/04, který v souvislosti s namítanou nečinností správního orgánu při nevydání rozhodnutí o osvědčení neplatnosti daňového rozhodnutí vyslovil, že je v pravomoci správního soudu přezkoumat, zda byly splněny podmínky pro svědčení neplatnosti rozhodnutí a zda správní orgán svou nečinností neporušuje zákon.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Závěry soudu označil za správné, žalobou proti nečinnosti se lze domáhat pouze vydání rozhodnutí ve věci samé a jím rozhodnutí o námitkách není. Poukázal na to, že žaloba byla zamítnuta i z důvodu nevyčerpání opravných prostředků; v předmětné věci byly na základě daňové kontroly, která již byla ukončena, vydány dodatečné platební výměry, které stěžovatel napadl odvoláním a v něm mimo jiné uplatnil i důvody týkající se postupu účastníka řízení při vyřizování námitek, které jsou předmětem této žaloby.

O kasační stížnosti usoudil Nejvyšší správní soud následovně:

Ve správním soudnictví se lze domáhat ochrany proti nečinnosti správního orgánu a to žalobou podle dílu druhého hlavy druhé části třetí soudního řádu správního. Ochrany ve správním soudnictví se však nelze dovolávat proti jakékoliv absenci činnosti správního orgánu. Podle § 79 odst. 1 s. ř. s. se ten, kdo bezvýsledně vyčerpal prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení (s výjimkou případů, kdy zákon s nečinností správního orgánu spojuje právní fikci vydání rozhodnutí o určitém obsahu, popřípadě jiný právní důsledek). Dovolání se ochrany u soudu je tak omezeno na případy, kdy ve správním řízení správní orgán má povinnost vydat rozhodnutí nebo má povinnost vydat osvědčení, má tak učinit v určité zákonem stanovené lhůtě a žalobce vyčerpal, pokud mu je ovšem zákon o správním řízení zakládá, zákonné prostředky správního řízení k ochraně před nečinností správního orgánu; k vynucení jiného konání správního orgánu než je vydání rozhodnutí nebo vydání osvědčení tak ustanovení § 79 odst. 1 s. ř. s. nikomu žalobní legitimaci nezakládá a není založena pravomoc soudu proti jiné nečinnosti správního orgánu než takové, která spočívá v tvrzené absenci vydání rozhodnutí nebo vydání osvědčení, ochranu poskytovat a rozhodovat o povinnosti správního orgánu v určité době takový jiný úkon provést.

Důvodnost žaloby na nečinnost proto soud může posuzovat (tedy může se věcí meritorně zabývat) jen tehdy, pokud žalobou je tvrzena nečinnost správního orgánu spočívající v nevydání rozhodnutí nebo nevydání osvědčení; je-li žalobou žádána ochrana proti nečinnosti spočívající v absenci jiného úkonu správního orgánu než je vydání rozhodnutí nebo vydání osvědčení, není dána soudu pravomoc k poskytnutí takové ochrany vydáním rozhodnutí podle dílu druhého hlavy druhé části třetí soudního řádu správního a chybí tak základní podmínka řízení, za které soud může jednat a rozhodovat ve věci. Tak tomu je i v předmětné věci.

Pojem „rozhodnutí“ správního orgánu, jehož vydání se lze podle § 79 odst. 1 s. ř. s. žalobou proti nečinnosti domáhat, je legislativní zkratkou, kterou soudní řád správní zavedl v ustanovení § 65 odst. 1, a která se tak vztahuje i na všechna další ustanovení, po § 65 v soudním řádu správním následující, kde je použita, nikoliv jen pro řízení o žalobách proti rozhodnutím správního orgánu podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního, kde byla v § 65 odst. 1 použita prvně. Ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. označuje

legislativní zkratkou „rozhodnutí“ takové úkony správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují žalobcova práva nebo povinnosti. Rozhodnutím ve smyslu této legislativní zkratky tak není jakýkoliv úkon správního orgánu, byť vydávaný ve správním řízení či formálně označený jako rozhodnutí správního orgánu, ale pouze takový úkon správního orgánu, který zasahuje do práv nebo povinností žalobce tím, že jeho práva nebo povinnosti zakládá, mění, ruší nebo je závazně určuje.

Proto žalobou na nečinnost se lze úspěšně domáhat ochrany u soudu jen tehdy, pokud je správní orgán nečinný ve vydání rozhodnutí, kterým má být rozhodováno o právech nebo povinnostech; pokud úkon správního orgánu není způsobilým zasáhnout do práv a povinností žalobce (tj. není rozhodnutím ve smyslu legislativní zkratky § 65 odst. 1 s. ř. s.) není v pravomoci soudu poskytovat ve správním soudnictví ochranu proti správnímu orgánu, který je s provedením takového úkonu v prodlení, a nemůže rozhodovat o povinnosti správního orgánu úkon provést.

Prvořadým důvodem, pro který krajský soud žalobu zamítl, byl jeho závěr o tom, že žalobou podle § 79 s. ř. s. se lze domáhat pouze vydání rozhodnutí, která jsou materiálním správním aktem upravujícím hmotněprávní postavení účastníků správního řízení, za taková rozhodnutí však nelze označit rozhodnutí o námitkách proti postupu pracovníka správce daně, která jsou „jen“ rozhodnutími upravujícími vedení řízení.

Dospěl-li krajský soud k závěru, že rozhodnutí o námitkách proti postupu pracovníka správce daně, není rozhodnutím, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti daňového subjektu lze souhlasit.

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.

Stěžovatel se mýlí, pokud v kasační stížnosti zásah do hmotných práv dovozuje z toho, že rozhodováním o námitce, která zpochybňuje zákonnost provádění daňové kontroly, se rozhoduje o provedení daňové kontroly jako takové, ale též i o dani. Stěžovatel má pravdu v tom, že sama daňová kontrola představuje zásah do hmotných práv kontrolovaného subjektu; v tomto směru se odkazuje na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, uveřejněném pod č. 735/2006 Sb. NSS, jež podrobně vyložilo, jaká konkrétní práva mohou být nezákonnou daňovou kontrolou zasažena; rovněž je mimo vší pochybnost, že pokud je na základě výsledků daňové kontroly vydán dodatečný platební výměr, je rozhodnutím o doměření daně zásahem do práv daňového subjektu. To však nic nemění na tom, že tímto zásahem do práv není rozhodnutí o námitkách, je jím až samotné pokračování daňové kontroly (bez ohledu na to, zda námitka byla rozhodnutím zamítnuta nebo nebylo o námitce rozhodnuto), proti němuž lze za trvání daňové kontroly brojit žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu (§ 82 a násl. s. ř. s.), případně po jejím skončení se lze domáhat ochrany žalobou proti dodatečnému platebnímu výměru, pokud na základě výsledků daňové kontroly byla daň doměřena.

Jestliže však žalobce se žalobou na nečinnost domáhal uložení povinnosti žalovanému rozhodnout o námitkách proti postupu pracovníka správce daně, které jak správně dovodil, není rozhodnutím v materiálním smyslu, které nelze napadnout žalobou dle § 79

a násl. s. ř. s., nebyla dána pravomoc soudu a žaloba měla být pro nedostatek této podmínky řízení krajským soudem odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Pokud krajský soud ve věci meritorně rozhodoval a žalobu zamítl, bylo řízení před soudem zmatečné a Nejvyšší správní soud proto za použití ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a současně rozhodl o odmítnutí žaloby.

Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí krajského soudu bylo zrušeno a žaloba byla odmítnuta, rozhodoval Nejvyšší správní soud o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem (§ 109 odst. 2 s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, jestliže žaloba byla odmítnuta.

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

V Brně dne 24. května 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu