

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: **A. IV, s. r. o.** zastoupeného Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad v Žatci,** se sídlem Smetanovo nám. 1017, Žatec, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 2. 2005, sp. zn. 15 Ca 198/2004,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým soud odmítl jeho žalobu napadající rozhodnutí Finančního úřadu v Žatci („žalovaný“) ze dne 1. 9. 2004, č. j. 39556/04/203930. Tímto rozhodnutím žalovaný nevyhověl námitce stěžovatele podané podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“).

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje – byť nikoliv výslovně - důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Stěžovatel považuje napadené usnesení za nesrozumitelné, jelikož v něm krajský soud na jedné straně považuje paušálně každé rozhodnutí vydané podle ustanovení § 16 odst. 6 daňového řádu

za rozhodnutí, kterým se upravuje řízení, a proto je vyloučeno ze soudního přezkumu; na straně druhé však v některých případech soudní přezkum připouští, např. u opakované daňové kontroly. Navíc, důvod vyloučení soudního přezkumu rozhodnutí upravujícího vedení řízení je dán tím, že v následném řízení bude možno přezkoumat i takovéto rozhodnutí, což je však v daném případě sporné, neboť daňová kontrola musí být vždy ukončena zprávou, nikoliv však nutně i rozhodnutím. Proto se stěžovatel domnívá, že se o předběžné rozhodnutí nejedná a považuje za nelogické, aby u subjektů, u kterých je daňová kontrola ukončena rozhodnutím, bylo možné soudně přezkoumat i rozhodnutí vydaná podle ustanovení § 16 odst. 6 daňového řádu, zatímco v případech ukončení daňové kontroly toliko zprávou by to možné nebylo. Proto stěžovatel navrhuje napadené usnesení zrušit.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud z předmětného soudního a správního spisu zjistil, že stěžovatel dne 19. 8. 2004 podal podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu námitky proti postupu pracovnice žalovaného ing. D. K. při provádění daňové kontroly u daně silniční, daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty za roky 2001 a 2002. Jmenovaná pracovnice totiž stěžovateli zaslala výzvy s odkazem na ustanovení § 43 a § 31 odst. 9 cit. zákona a stěžovatel tvrdil, že v průběhu daňové kontroly je možno vystavit výzvu výhradně podle ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) tohoto zákona. V daném případě jmenovaná pracovnice sice specifikovala, u kterých daňových dokladů má pochybnosti o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti, nicméně nekonkretizovala, čeho se tyto pochybnosti týkají a v čem jsou spatřovány.

Finanční úřad v Žatci rozhodnutím ze dne 1. 9. 2004, č. j. 39556/04/203930/0645, této námitce stěžovatele nevyhověl, když odkázal na skutečnost, že v předmětných výzvách byl obsažen rovněž odkaz na § 16 odst. 2 a na § 31 odst. 9 daňového řádu. Uvedení odkazu na § 43 daňového řádu proto nepředstavovalo podstatné porušení zákona. Obě výzvy byly konkrétní, o čemž ostatně svědčí i odpověď stěžovatele na ně ze dne 1. 3. 2004.

Stěžovatel napadl žalobou citované rozhodnutí finančního úřadu o námitkách, podanou podle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s., a tvrdil, že tímto rozhodnutím byl krácen na svých právech.

Krajský soud v Ústí nad Labem napadeným usnesením odmítl žalobu stěžovatele podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d), § 68 písm. e) s. ř. s. jako nepřípustnou, protože shledal, že napadeným rozhodnutím nedošlo k zásahu do subjektivních práv stěžovatele, jelikož jím nebylo pravomocně skončeno daňové řízení. Rozhodnutí o námitkách proti vydání výzev k dokazování je totiž rozhodnutím, kterým se toliko upravuje vedení řízení před správním orgánem, které je vyloučeno ze soudního přezkumu. Zásahem správního orgánu totiž nemůže být každý úkon, který správce daně během daňové kontroly učiní, neboť v tomto případě by byl zcela ochromen řádný průběh daňového řízení. Nezákonným zásahem tak může být pouze takový úkon, který má za následek zahájení určité fáze daňového řízení, jež směřuje proti daňovému subjektu a s nímž je spojen vznik jeho povinností, pokud tím zároveň dochází k porušení zákona nebo k překročení jeho rámce. Takovým zásahem proto může být např. zahájení opakované daňové kontroly, nikoliv však rozhodnutí o námitkách uplatněných v projednávané věci.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel sice výslovně neoznačil některý z kasačních důvodů obsažených v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., nicméně - vycházejíc z obsahu kasační stížnosti - se Nejvyšší správní soud v dalším zaměřil na posouzení opodstatněnosti důvodu zakotveného pod písm. e) cit. ustanovení, kterým je tvrzená nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Za dané procesní situace ostatně jiný kasační důvod ani nepřipadá do úvahy, jelikož tento důvod má ve vztahu k důvodům ostatním povahu zvláštního a tedy i přednostně použitelného. V souladu s ustanovením § 109 s. ř. s. se proto Nejvyšší správní soud v dalším omezil toliko na přezkum zákonnosti odmítnutí předmětné žaloby krajským soudem napadeným usnesením, když neshledal existenci zmatečnosti soudního řízení ani vady, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, příp. nepřezkoumatelnost napadeného usnesení ve smyslu odst. 3 citovaného ustanovení.

Při právním posouzení projednávané věci Nejvyšší správní soud plně vychází z ústavního principu předvídatelnosti soudní judikatury, kdy je povinností soudů při své rozhodovací činnosti sledovat a případně dále rozvíjet právní názory, obsažené v judikatuře dřívější, a k judikatornímu odklonu je možno přistoupit toliko ve výjimečném a racionálně pečlivě odůvodněném případě (např. změna právní úpravy, nutnost respektovat odchylnou judikaturu nadřazených soudů, zásadní společenská změna relevantních okolností).

Proto i v projednávané věci Nejvyšší správní soud vycházel ze skutečnosti, že problematikou daňové kontroly a možností soudní ochrany proti úkonům činěným v jejím rámci se komplexně zabýval rozšířený senát zdejšího soudu v usnesení ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004 (in: č. 735/2006 Sb. NSS), na které z důvodu stručnosti plně odkazuje a kde především uvedl, že „*zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního. ... Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků*.“ Zároveň však Nejvyšší správní soud uvedl, že „*u nezákonné daňové kontroly 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.“

V projednávané věci proto Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že krajský soud dospěl k právnímu názoru konformnímu se shora citovaným právním názorem Nejvyššího správního soudu, obsaženém v usnesení jeho rozšířeného senátu. To konkrétně znamená, že když stěžovatel žalobou napadl rozhodnutí o námitkách vydané podle ustanovení § 16 odst. 6 daňového řádu, byla tato žaloba správně odmítnuta jako nepřípustná. Stěžovatel byl totiž aktivně legitimován k jinému typu žaloby v rámci odlišného typu řízení, upraveného v ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. („*Řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu*“), přičemž tento jiný typ řízení je založen na jich podmínkách řízení a dává správnímu soudu – ve srovnání s řízením o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu - zcela odlišný výrokový potenciál (viz § 87 odst. 2 s. ř. s.). V postupu krajského soudu proto nelze spatřovat formalismus, když podanou žalobu neshledal procesně projednatelnou a odmítl ji pro nepřípustnost.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu úřadu v Žatci náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 4. května 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu