



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **S., a. s.**, zastoupeného JUDr. Tomášem Prokopcem, advokátem se sídlem Praha 1, Štěpánská 20, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 7. 3. 2006, č. j. 59 Ca 15/2006 - 23,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti nezákonnému zásahu Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, spatřovanému v pověření jiného než místně příslušného správce daně k provedení daňové kontroly u žalobce dle § 10 odst. 3 zák. č. 531/1990 Sb., vydaného dne 3. 2. 2004 pod č. j. 1842/10/2004, jako opožděná podle § 46 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“). Podle názoru krajského soudu se stěžovatel o pověření místně nepřislušného správce daně k provedení daňové kontroly dozvěděl nejpozději při ústním jednání konaném dne 19. 2. 2004. Žaloba podaná až dne 17. 2. 2006 je pak podána po uplynutí subjektivní lhůty podle § 84 odst. 1 s. ř. s., a tedy opožděně.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Konkrétně pak poukazuje na svá tvrzení uplatněná v žalobě, kde průběh

nezákonného zásahu shrnul. Krajskému soudu tedy bylo známo, že dne 19. 2. 2004 byla u něho zahájena daňová kontrola na základě protokolu o ústním jednání. Téhož dne bylo stěžovateli předáno pověření ze dne 3. 2. 2004, kterým žalovaný pověřil Finanční úřad v Ústí nad Labem k provedení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2001 až leden 2003 podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále též „daňový řád“). Proti postupu Finančního úřadu v Ústí nad Labem ve věci předmětné daňové kontroly podal stěžovatel dne 19. 1. 2006 námitku, kde mj. uvedl, že daňová kontrola byla zahájena v rozporu se zákonem č. 531/1990 Sb. a daňovým řádem, požadoval tedy, aby bylo upuštěno od jakýchkoli úkonů prováděných v rámci daňové kontroly. Tuto námitku finanční úřad rozhodnutím ze dne 30. 1. 2006 zamítl. Následně podal stěžovatel žalobu proti nezákonnému zásahu, která je podle jeho názoru podaná ve lhůtě stanovené § 84 s. ř. s. K tomu poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110. Podle citovaného rozhodnutí lhůta k podání žaloby proti nezákonnému zásahu v daném případě počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek. Subjektivní lhůta tak začala běžet dne 31. 1. 2006 a objektivní lhůta uplynula až 19. 2. 2006. Vzhledem ke všemu uvedenému navrhuje usnesení krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření s kasační stížností nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Má za to, že stěžovatel nezákonný zásah spatřuje ve vydání pověření Finančnímu úřadu v Ústí nad Labem k provádění daňové kontroly, na základě něhož byla dne 19. 2. 2004 zahájena u stěžovatele daňová kontrola; o vydání pověření se stěžovatel dozvěděl nejpozději při ústním jednání dne 19. 2. 2004 a jeho žaloba je tak opožděná. V příloze zaslal také fotokopie pověření ze dne 3. 2. 2004, protokolu o ústním jednání ze dne 19. 2. 2004, námitku stěžovatele ze dne 19. 1. 2006 a rozhodnutí o této námitce ze dne 30. 1. 2006, spolu s fotokopií doručenek; správní spis zaslat odmítl s tím, že daňová kontrola u stěžovatele dosud není ukončena.

Ze soudního spisu a fotokopií podstatných listin ze spisu správního Nejvyšší správní soud zjistil, že Finanční úřad v Ústí nad Labem zahájil dne 19. 2. 2004 u stěžovatele daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za období leden 2001 až leden 2003 sepsáním protokolu o ústním jednání č. j. 38395/04/214540/6423. Součástí tohoto protokolu je i odkaz na pověření č. j. 1842/10/2004 vydané dne 3. 2. 2004 žalovaným, jímž se Finanční úřad v Ústí nad Labem, který není místně příslušným správcem daně, pověřuje podle § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb. k provedení daňové kontroly u stěžovatele. Dne 19. 1. 2006 podal proti postupu pracovníků finančního úřadu ve věci uvedené daňové kontroly stěžovatel námitku podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. V této námitce nesouhlasil se zahájením daňové kontroly místně nepřislusným správcem daně. Žalovanému také vytýkal to, že tohoto nepřislusného správce daně pověřil provedením celé daňové kontroly, tedy provedením celé řady úkonů a nikoli blíže specifikovaných úkonů, jak umožňuje § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb. a také to, že mu nesdělil, proč kontrolou pověřil místně nepřislusného správce daně. Stěžovatel uzavřel s tím, že daňová kontrola byla nařízena na základě neplatného právního úkonu a žádal, aby bylo upuštěno od dalších nezákonných zásahů do jeho práv. Rozhodnutím Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 30. 1. 2006, doručeným stěžovateli následujícího dne, byla jeho námitka zamítnuta. Finanční úřad poukázal na to, že žalovaný je oprávněn pověřit jiného než místně příslusného správce daně k provedení daňové kontroly. Je-li pak správce daně pověřen k provedení daňové kontroly, je oprávněn provádět všechny úkony k tomu potřebné.

Žalobou podanou dne 17. 2. 2006 proti Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem (žalovanému č. 1) a Finančnímu úřadu v Ústí nad Labem (žalovanému č. 2) se stěžovatel domáhal toho, aby soud zakázal žalovaným č. 1 a 2 pokračovat v předmětné daňové kontrole, kterou považoval za nezákonnou. Podle stěžovatele žalovaný č. 1 provedl zásah ve smyslu § 83 s. ř. s. tím, že vydal nezákonné pověření k provedení kontroly a žalovaný č. 2 se dopouští nezákonného zásahu tím, že tuto daňovou kontrolu uskutečňuje. Nezákonnost daňové kontroly spatřuje stěžovatel v jejím zahájení na základě nezákonného pověření a v tom, že žalovaný č. 2 svou činností přesáhl rozsah uděleného, resp. zákonného zmocnění. Dále poukazuje na to, že žalovaný č. 2 v rámci daňové kontroly porušuje další stěžovatelova práva, neboť jak zjistil ze správního spisu, žalovaný č. 2 prováděl výsledky svědků, aniž by k nim stěžovatele přizval. Krajský soud usnesením ze dne 6. 3. 2006, č. j. 59 Ca 15/2006 - 21, vyloučil žalobu proti nezákonnému zásahu Finančního úřadu v Ústí nad Labem k samostatnému projednání pod sp. zn. 59 Ca 20/2006. Usnesením ze dne 7. 3. 2006, č. j. 59 Ca 15/2006 - 23, odmítl žalobu proti nezákonnému zásahu Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, spatřovanému v pověření jiného než místně příslušného správce daně k provedení daňové kontroly dle § 10 odst. 3 zák. č. 531/1990 Sb., vydaném dne 3. 2. 2004 pod č. j. 1842/10/2004, jako opožděnou podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s., přípustná a její důvodnost posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. (nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu), má totiž zato, že jeho žaloba je podána včas, neboť počátek subjektivní lhůty je dán až doručením rozhodnutí o zamítnutí jeho námítky, tj. až dnem 31. 1. 2006.

Podle § 82 s. ř. s. je oprávněn každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování. Žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo, přičemž zmeškání lhůty nelze prominout (§ 86 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Podle § 85 s. ř. s. je žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky nebo domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

Jak správně stěžovatel uvádí, Nejvyšší správní soud se tím, zda může být daňová kontrola nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. již zabýval, a to v usnesení svého rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaném ve Sb. NSS pod č. 735/2006, kde shledal, že *jak zahájení tak provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního*. Přičemž žaloba proti takovému zásahu je přípustná pouze poté, *kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.)*. Tímto právním prostředkem jsou námítky podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Rovněž se Nejvyšší správní soud vyslovil k běhu lhůty pro podání této žaloby (§ 84 s. ř. s.), která *počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námítek (§ 16 odst. 6 daňového řádu), popřípadě od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námítek*.

Na daný případ však uvedené rozhodnutí nelze vztáhnout. Jak totiž vyplynulo ze soudního spisu, stěžovatel v žalobě brojil proti dvěma úkonům, které považoval za nezákonné zásahy podle § 82 s. ř. s. Jednak to bylo pověření vydané finančním ředitelstvím a jednak daňová kontrola prováděná finančním úřadem. Krajský soud pak napadeným usnesením rozhodl pouze o té části žaloby, která směřovala proti pověření vydanému finančním ředitelstvím. Pokud jde o tu část žaloby, která směřovala proti provádění daňové kontroly, tak tu krajský soud vyloučil k samostatnému projednání a v napadeném usnesení o ní nerozhodoval; není tak předmětem tohoto soudního řízení. Přitom právě na přezkoumání zákonnosti daňové kontroly - nikoli na případ právě projednávaný - bude možno použít závěry uvedené ve shora citovaném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

V napadeném usnesení krajský soud posuzoval pouze pověření vydané žalovaným, ve kterém stěžovatel spatřoval nezákonný zásah. O tomto pověření se stěžovatel dozvěděl nejpozději při ústním jednání konaném dne 19. 2. 2004 (což ostatně stěžovatel nepopírá). Žaloba podaná dne 17. 2. 2006 je tedy podána po uplynutí subjektivní lhůty podle § 84 odst. 1 s. ř. s., a tedy opožděně. Pokud stěžovatel váže počátek subjektivní lhůty k podání žaloby proti pověření k provádění daňové kontroly ke dni vyřízení jeho námítky, mylí se. Námítky podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu lze podat proti postupu pracovníků správce daně při daňové kontrole, a nikoli proti pověření vydanému finančním ředitelstvím. V daném případě také stěžovatel námitku nesměřoval proti finančnímu ředitelství (označil ji jako námitku proti postupu pracovníků finančního úřadu a jemu ji také adresoval), tento finanční úřad o ní také rozhodl. Vyřízením námítky pak počíná běžet lhůta k podání žaloby proti nezákonné daňové kontrole a nikoli proti pověření finančního úřadu k provádění této kontroly. Naplnění důvodu kasační stížnosti tak nebylo shledáno.

Kasační stížnost svými důvody výslovně směřovala do posouzení žaloby jako opožděné, což logicky plyne ze skutečnosti, že z tohoto důvodu se jí krajský soud odmítl zabývat. Nelze ovšem přehlédnout, že první otázkou, kterou měl krajský soud řešit, byla otázka, zda se v daném případě vůbec o nezákonný zásah mohlo jednat. Ust. § 82 s. ř. s. předpokládá, že zásah přímo zkracuje na právech. V případě, že žalovaný pověřil finanční úřad provedením kontroly, však k tomuto přímému zásahu může dojít až faktickým zahájením daňové kontroly tímto úřadem (za předpokladu, že se skutečně jedná o kontrolu nezákonnou). Teprve tímto úkonem finančního úřadu dochází k narušení právní sféry daňového subjektu a v rámci žaloby proti tomuto nezákonnému zásahu (která také v daném případě byla souběžně podána) soud zkoumá i pověření k provedení kontroly a případné zjištění, že by toto pověření vybočovalo ze zákonných mezí, by bylo důvodem k posouzení kontroly jako nezákonné.

Ust. § 82 sice jako nezákonný zásah označuje i úkon, v jehož důsledku bylo proti subjektu přímo zasaženo, ale ani tato definice možnost přezkumu předmětného pověření nezakládá. Nelze totiž přehlédnout možnosti rozhodnutí, které zákon soudu dává v ust. § 87 odst. 2 s. ř. s. Soud totiž nedeklaruje nesoulad napadeného úkonu se zákonem, ani tento úkon, byl-li písemný, neruší, ale zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval a případně přikáže obnovení původního stavu. Učinit tak může jen vůči orgánu, který úkon učinil; v daném případě jím bylo finanční ředitelství. Požadoval-li stěžovatel žalobou, aby soud zakázal tomuto žalovanému, aby v kontrole pokračoval a obnovil původní stav, požadoval rozhodnutí, které by vůči tomuto žalovanému, který kontrolu neprováděl, nebylo možné. Soudní ochrana za situace, kdy k přímému zásahu dochází následným samostatným úkonem jiného správního orgánu, může být poskytnuta právě v rámci žaloby proti tomuto konkrétnímu úkonu.

Vzhledem k tomu, že by ani toto posouzení nevedlo k úspěchu stěžovatele, byť z jiného důvodu, a vzhledem k tomu, že k naplnění tvrzeného kasačního důvodu nedošlo, Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 6. února 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu