



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a JUDr. Bohuslava Hnízdičky v právní věci žalobce: **S., d.**, zast. JUDr. Tomášem Absolonem, advokátem se sídlem Praha 4, Ke Kašně 272/24, proti žalovanému: **Finanční úřad v Liberci**, se sídlem Liberec, tř. 1 máje 97, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci č. j. 59 Ca 23/2006 - 33 ze dne 29. 3. 2006,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, č. j. 59 Ca 23/2006 - 33, ze dne 29. 3. 2006 **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností napadl žalobce výše uvedené usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, kterým byl odmítnut jeho návrh ze dne 9. 3. 2006 označený jako žaloba proti nezákonnému zásahu správce daně, proti zahájení a provádění daňové kontroly.

Krajský soud vycházel při svém rozhodování ze závěrů přijatých rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu ve věci č. j. 2 Afs 144/2004 - 110. Podle tohoto usnesení může být zahájení i provádění daňové kontroly dle § 16 zákona č. 337/1992, o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu dle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Taková žaloba je přípustná pouze poté, co žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně; zde námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Lhůta k podání takové žaloby počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek. Nestanoví-li daňový řád lhůtu pro vyřízení námitek,

užije se o délce této lhůty per analogiam iuris ustanovení § 49 zákona č. 71/1967 Sb., správního řádu.

Krajský soud dospěl k podobnému závěru i ohledně nutnosti analogicky stanovit lhůtu pro podání námitek proti postupu správce daně při daňové kontrole dle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu ze strany daňového subjektu. Tak jako by daňový subjekt mohl být zkrácen na svých právech účelovým oddalováním rozhodnutí o námitkách až do doby, kdy dojde k ukončení protiprávně prováděné daňové kontroly, tak i správce daně má podle soudu právo být do určité přiměřené lhůty informován o tom, že daňový subjekt má proti prováděné daňové kontrole námitky a z jakých důvodů. Výklad zákona, podle něhož by daňový subjekt mohl namítat nezákonnost určitého úkonu učiněného správcem daně v průběhu daňové kontroly v neomezené lhůtě, je dle názoru soudu neudržitelný.

Právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu se vztahuje ke konkrétnímu úkonu učiněnému v průběhu daňové kontroly, slouží k okamžité obraně daňového subjektu proti takovému úkonu, aby jím případně nebyl ovlivněn výsledek celé daňové kontroly. Absenci lhůty určené k podání námitek považuje krajský soud za mezeru v zákoně, kterou je nutno vyplnit analogií legis, neboť v jiné části daňového řádu je lhůta pro podání námitek upravena a je tedy možno ji analogicky použít. Jedná se o ust. § 52 daňového řádu, které upravuje podání námitek proti jakémukoli úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím. Tuto námitku musí daňový subjekt podat písemně nebo ústně do protokolu ve lhůtě třiceti dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděl. Pouze podání námitek v této lhůtě lze podle soudu považovat za vyčerpání právního prostředku stanoveného podle zákona k ochraně daňového subjektu.

Dle stanoviska žalobce byla daňová kontrola zahájena nejpozději dne 25. 10. 2005. Námitky proti postupu správce daně podal žalobce dne 30. 1. 2006. První námitka se týká obsahu protokolu ze dne 30. 10. 2003 a nevztahuje se podle soudu ke smyslu ust. § 82 s. ř. s. (nesměřuje proti zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu). K ust. § 82 s. ř. s. se nevztahují ani druhá a čtvrtá námitka, napadající formálnost zahájení daňové kontroly, resp. průtahy v řízení. Třetí námitka, vytýkající správci daně, že nepodložil zahájení daňového řízení ustanovením zákona, podle kterého tak činil, v důsledku čehož nemohl žalobce konzumovat svá práva, byla podle soudu podána opožděně. Soud se nezabýval tím, kdy konkrétně byla daňová kontrola zahájena, neboť toto zjištění nebylo pro posouzení věci rozhodné. I v případě, že by daňová kontrola byla skutečně zahájena až dne 25. 10. 2005, je námitka podaná dne 30. 1. 2006 podána opožděně. Žalobce tedy nepodal námitky proti nezákonnému zahájení daňové kontroly ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o tomto úkonu dozvěděl, a nevyčerpal tak právní prostředky stanovené podle zákona k jeho ochraně. Podanou žalobu proto krajský soud odmítl jako nepřipustnou podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Kasační stížností napadl žalobce (dále též „stěžovatel“) rozhodnutí Krajského soudu z důvodu vymezeného v ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Krajský soud dle jeho názoru zcela přehlédl skutečnost, že správce daně a daňový subjekt nemají v průběhu daňového řízení rovné postavení. Daňový subjekt, na rozdíl od správce daně, není v tomto řízení nadán žádnými pravomocemi. Daňovým řádem jsou mu poskytnuta určitá práva a povinnosti a je na jeho vůli, zda a jak tato svá práva využije. Aplikace analogie legis považuje stěžovatel za nepřipadnou. Řízení vymáhací a zajišťovací (§ 52 daňového řádu) mají zcela jinou povahu a účel než daňová kontrola a zájem zákonodárce na velmi rychlém průběhu těchto řízení

je zcela opodstatněný. Užití analogie legis i na případy podání námitek v jiných daňových řízeních než citovaných v § 52 daňového řádu by však navozovalo stav, kdy by práva daňového subjektu byla omezena jinak než na základě zákona, a tedy v rozporu s článkem 2 odst. 3 Ústavy, článkem 2 odst. 2 Listiny, článkem 2 odst. 4 Ústavy a článkem 2 odst. 3 Listiny. V konečném důsledku by odejmutí časově neomezeného práva stěžovatele podat námítky proti postupu správce daně podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu znamenalo rovněž porušení ústavního práva stěžovatele na spravedlivý proces (odmítnutí žaloby jako nepřipustné).

V napadeném usnesení citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nakonec podle stěžovatele na daný případ nedopadají, neboť směřují k ochraně daňových subjektů v případech, kdy by mezera v zákoně správci daně umožňovala šikanózní výkon práv, tj. výkon práv nad rámec stanovený právními předpisy. Stěžovatel proto žádá, aby Nejvyšší správní soud usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 31. 5. 2006 obsáhle popisuje průběh daňové kontroly. Jejím charakterem a složitostí odůvodňuje délku jejího trvání. Tato dle jeho názoru odpovídá náročnosti a rozsáhlosti kontrolovaných dat a závěr o úmyslném prodlužování daňové kontroly pracovníky správce daně je proto dle jeho názoru nepodložený.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci v rozsahu uplatněných stížních bodů a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Ze správního spisu přitom zjistil tyto rozhodné skutečnosti:

Podle protokolu o ústním jednání ve věci daňového řízení ve smyslu § 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ze dne 30. 10. 2003, č.j. 197235/03/192933/0911, byla u stěžovatele uvedeným dnem zahájena kontrola spotřební daně z lihu a lihovin podle zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních za zdaňovací období leden 2002 až červen 2003.

Po realizaci ústního jednání u správce daně dne 24. 1. 2006 vyvolaného stěžovatelem s cílem zjistit, v jakém daňovém řízení se daňová kontrola vede a jak může stěžovatel konzumovat práva v tomto řízení, podal stěžovatel dne 30. 1. 2006 námítky proti postupu pracovníka správce daně ve smyslu ust. § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Na tyto námítky žalovaný reagoval rozhodnutím ze dne 29. 3. 2006, kterým námitkám nevyhověl. Již dne 9. 3. 2006 však podal stěžovatel žalobu proti nezákonnému zásahu správce daně, proti zahájení a provádění daňové kontroly, o které rozhodl krajský soud, jak bylo uvedeno výše.

O věci samé uvažil Nejvyšší správní soud takto:

Podle ustanovení § 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 ustanovení § 85 s. ř. s. je žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky nebo domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

Pro stručnost Nejvyšší správní soud dále uvádí, že otázkou, zda může být daňová kontrola nezákonným zásahem ve smyslu ustanovení § 82 a násl. s. ř. s., se již obsáhle zabýval 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 především 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“*. Přitom 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 námitky 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 námitek (§ 16 odst. 6 daňového řádu), popřípadě od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek“*.

V projednávané věci je spornou otázka, zda bylo řádně uplatněno právo daňového subjektu podat námitku ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Krajský soud totiž dospěl k závěru, že prostřednictvím analogie legis je nutno postupovat podle ustanovení § 52 odst. 2 cit. zákona, podle něhož *„námitka musí být podána písemně nebo ústně do protokolu ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděl, a to u správce daně. Správce daně posoudí námitky, rozhodne o nich a toto rozhodnutí odůvodní“*. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud neztotožnil, byť akceptuje, že pro něj výrazně svědčí samotná povaha ochrany před nezákonným zásahem, která je založena na snaze o co nejrychlejší a tedy i nejefektivnější obranu dotčeného subjektu, a že právní názor krajského soudu obsažený v napadeném usnesení je argumentačně značně přesvědčivý.

Nejvyšší správní soud vycházel ze skutečnosti, že použití analogie legis je v zásadě přípustné toliko ve prospěch účastníka správního řízení, nikoliv v jeho neprospěch, a v tomto směru především nesouhlasí s názorem krajského soudu ohledně „práva“ správce daně na to, být informován o existenci případných námitek ze strany daňového subjektu. Je totiž zapotřebí vycházet z faktu, že daňové řízení je svojí podstatou založeno na dvojstranném nerovném vztahu, kde na straně jedné stojí daňový subjekt a na straně druhé se nachází vrchnostensky vystupující finanční úřad. Není tedy věcí soudu, aby chránil práva finančního úřadu, jelikož tato ochrana se zjevně vymyká z maximy zakotvené v čl. 4 Ústavy ČR, podle níž jsou základní práva a svobody pod ochranou soudní moci. Jak k tomu ostatně shodně uvedl Ústavní soud (nález ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 21/04), *„připouští-li vůbec doktrína použití analogie v oboru správního řízení, pak toliko za omezujících podmínek – pouze v omezeném rámci za účelem vyplňování mezer procesní úpravy a dále pouze ve prospěch ochrany práv účastníků správního řízení“*.

Právní názor krajského soudu neobstojí rovněž při konfrontaci s relevantní judikaturou zdejšího soudu k otázkám daňové kontroly. V rozsudku ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004 (č. 634/2005 Sb. NSS) je totiž uvedeno, že daňová kontrola jako celek představuje úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu a není ji proto možno vykládat jen jako soubor řady dílčích úkonů. Právní názor krajského soudu v projednávané věci je však založen na úvaze, že se stěžovatel měl bránit námitkami proti úkonu správce daně ihned poté, co se o něm dozvěděl, tzn. již bezprostředně po zahájení daňové kontroly. Toto pojetí však fakticky vychází

z vnímání zahájení daňové kontroly jako samostatného úkonu, nikoliv tedy z celé daňové kontroly jako jediného úkonu. Pokud totiž je jako jeden úkon vykládána celá daňová kontrola, není logické, aby bylo - bez výslovné zákonné úpravy - dovozováno časové omezení pro podávání námitek brojících proti tomuto úkonu vždy jen pro některou z dílčích částí tohoto úkonu. Jak ostatně vyložil Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozhodnutí rozšířeného senátu, lhůta pro podání žaloby proti nezákonnému zásahu počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek podle ustanovení § 16 odst. 6 daňového řádu, popř. od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek.

Lze tak učinit závěr, že za situace, kdy stěžovatel ve věci předmětné daňové kontroly podal námitky a následně i včas žalobu ke krajskému soudu, není tato žaloba nepřijatelná a měla být krajským soudem věcně projednána. Jelikož zákonná úprava daňový subjekt při podání námítky proti postupu pracovníka správce daně ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu nikterak časově neomezuje, nelze totiž dovodit, že tuto námitku lze účinně uplatnit pouze ve lhůtě 30 dnů od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o zahájení daňové kontroly.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že napadené usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, je nezákonné ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Toto usnesení proto zrušil a věc vrátil jmenovanému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 20. června 2007

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu

