



ČESKÁ REPUBLIKA ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce E. s., s. r. o., se sídlem v Moravské Ostravě, Pohraniční 16, zastoupeného JUDr. Milanem Čichoněm, advokátem v Ostravě 1, Špálova 80/9, proti žalovanému Finančnímu úřadu Ostrava I, Moravská Ostrava, Jurečkova 2, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 12. 2006, čj. 22 Ca 457/2006-19,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou dne 1. 12. 2006 u Krajského soudu v Ostravě domáhal ochrany před nezákonným zásahem, k němuž mělo dojít „ukončením projednávání Zprávy č. 50/2006 o výsledku kontroly čj. 120468/06/388931/1276 ze dne 16. června 2006, aniž by byla zpráva projednána a následným vystavením Dodatečného výměru na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. ledna 2000 do 31. prosince 2000 čj. 182061/06/388912/1171 ze dne 11. října 2006 a Dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2001 čj. 182110/06/388912/1171 ze dne 11. října 2006“.

Krajský soud žalobu usnesením ze dne 19. 12. 2006, čj. 22 Ca 457/2006-19, odmítl. Usnesení odůvodnil tím, že žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu není přípustná, lze-li se ochrany domáhat jinými prostředky (§ 85 s. ř. s.); vyústila-li daňová kontrola, v jejímž průběhu mělo k nezákonnému zásahu dojít, ve vydání

rozhodnutí, má přednost žaloba proti rozhodnutí(m). Co do žaloby proti rozhodnutí krajský soud poukázal na § 68 písm. a) s. ř. s. a na nepřipustnost žaloby, nevyčerpal-li žalobce v řízení před správním orgánem řádné opravné prostředky.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti usnesení krajského soudu kasační stížností, v níž namítl nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, vady řízení a nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu [§ 103 odst. 1 písm. a), b) a e) s. ř. s.].

V kasační stížnosti uvedl, že nesouhlasí s názorem krajského soudu a že se domnívá, že využil všechny přípustné opravné prostředky. Namítl, že správce daně ukončil projednávání zprávy o daňové kontrole, aniž by projednal připomínky, které mu stěžovatel předložil. Tyto připomínky stěžovatel podal před ukončením projednávání zprávy a požádal správce daně, aby pokračoval v projednávání zprávy. Stěžovatel rovněž podal několik námitek proti postupu správce daně, zejména proti tomu, že jeho předcházející námitky vyřizovaly osoby, vůči nimž byly uplatněny. Správce daně podle stěžovatele neprávň rozlišuje mezi právem upraveným v § 16 odst. 4 písm. f) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a právem daňového subjektu při vlastním projednání zprávy o daňové kontrole podle § 16 odst. 8 daňového řádu. Právům kontrolovaného subjektu odpovídá povinnost správce daně poskytnout mu k jejich realizaci dostatečný prostor: proto nelze kontrolovaný subjekt při jediném jednání seznámit s rozsáhlou zprávou, sdělit mu, že je tímto projednána, a kontrolu uzavřít. Stejně nelze vyzvat kontrolovaný subjekt k projednání zprávy, když ten ještě neměl možnost využít právo na doplnění výsledku uvedeného ve zprávě. Smyslem oprávnění podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu je umožnit daňovému subjektu ve fázi před vydáním rozhodnutí uplatnit vůči zjištěním správce své výhrady, aby tak rozhodnutí vycházelo ze spolehlivě zjištěného stavu věci. Ve smyslu § 14 odst. 1 daňového řádu ve spojení se základními zásadami daňového řízení by měl správce daně nejprve seznámit daňový subjekt s výsledky uvedenými ve zprávě, k využití jeho procesních práv mu poskytnout lhůtu nejméně osm dnů, a teprve pak jej vyzvat k projednání zprávy. Opačný výklad může vést podle stěžovatele k rozporu s ústavně zaručeným právem zakotveným v článku 36 a článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Zkrácení na svých právech v důsledku nezákonného zásahu správního orgánu stěžovatel spatřuje zejména v tom, že správce daně ani přes jeho žádost nepokračoval v projednání zprávy o daňové kontrole, na předkládané námitky nereagoval ve smyslu platných zákonných ustanovení, ale ponechal jejich vyřízení pracovníkovi, vůči němuž byly tyto námitky uplatněny. Na další námitky proti takovému postupu správce daně již nereagoval. Tyto skutečnosti podle stěžovatele postačují ke zrušení napadeného rozhodnutí.

Další námitky stěžovatele směřovaly vůči postupu správce daně v rámci odvolacího řízení a stěžovatel rekapituloval svůj procesní postup a opravné prostředky související s postupem správce daně.

Stěžovatel dále vytkl správci daně porušení § 16 odst. 4 písm. c), d), f), e) daňového řádu, spočívající v tom, že správce daně nedoplnil zprávu o daňové kontrole podle vyjádření stěžovatele, neumožnil stěžovateli klást otázky znalcům při ústním jednání, nedoplnil zprávu na základě navržených důkazních prostředků a námitky proti postupu pracovníka správce daně nevyřídil pracovník nejblíže nadřízený pracovníku, vůči němuž směřovaly. Stěžovatel poukázal i na to, že správce daně neumožnil v průběhu kontroly stěžovateli nahlížet v požadovaném rozsahu do spisu a v rámci odvolacího řízení stanovil za stěžovatele rozpor svých rozhodnutí s právními předpisy a skutkovým stavem, stanovil důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadených rozhodnutí, navrhl důkazní prostředky k tvrzením uvedeným stěžovatelem v odvolání, navrhl zrušení rozhodnutí a současně neumožnil svým postupem stěžovateli doplnit toto odvolání.

Samotný nezákonný zásah, ochrany před nímž se domáhá, stěžovatel specifikoval tak, že mu nebylo umožněno navrhnout a předložit v průběhu daňové kontroly všechny důkazní prostředky, podávat námitky proti postupu pracovníků správce daně, klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, před ukončením daňové kontroly navrhnout doplnění jejího výsledku, nahlédnout do spisu v rozsahu umožňujícím pozměňování a doplnění odvolání. K nezákonnému zásahu došlo podle stěžovatele také tím, že správce daně nepřihlédl ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny a vydal dodatečné platební výměry ze dne 11. 1. 2006, čj. 182061/06/388912/1171 a čj. 182110/06/388912/1171. O tomto zásahu se stěžovatel dozvěděl při převzetí výměrů a má za to, že jeho důsledky stále trvají.

Stěžovatel navrhl zrušení usnesení krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud předem dalšího odůvodnění konstatuje, že byla-li žaloba odmítnuta, přichází pojmově v úvahu pouze kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., jako zvláštní ustanovení ve vztahu k ostatním důvodům podle § 103 odst. 1 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 3 Azs 33/2004–98, č. 625/2005 Sb. NSS).

Jak již dříve Nejvyšší správní soud judikoval, ochrana proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s. může být úspěšná při splnění těchto podmínek: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž „zásah“ v

širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 s. ř. s. poskytnout [srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, čj. 2 Aps 1/2005-65 (č. 603/2005 Sb. NSS) a ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006-95 (www.nssoud.cz)].

Nejvyšší správní soud se již dříve vyjádřil i k otázce, zda a za jakých podmínek lze považovat daňovou kontrolu za nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. (usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). Zahájení a provádění daňové kontroly (§ 16 daňového řádu) tak může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s. Žaloba je přípustná pouze po vyčerpání zákonných prostředků k ochraně žalobce (§ 85 s. ř. s.), kterými jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Zahájením a prováděním daňové kontroly správce daně přímo zasahuje do právní sféry daňového subjektu a daňový subjekt může být nucen aktivně konat či strpět zasahování správce daně. Těmito úkony je přitom bezprostředně omezován na svých právech.

U daňové kontroly je třeba rozlišovat daňovou kontrolu jako celek, a jednotlivé úkony pracovníků správce daně, prováděné v jejím rámci. Intenzita, jakou pracovníci správce daně zasahují do autonomní sféry jednotlivce, se může podle typu prováděných úkonů značně lišit. Daňová kontrola může představovat nezákonný zásah ve svém celku, ale od daňové kontroly, stížené nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu - úkonu - ze strany pracovníka správce daně. Ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly přitom představuje nezákonný zásah, jehož definiční znaky jsou naplněny po splnění shora popsaných podmínek [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Aps 3/2004-42 (č. 720/2005 Sb. NSS)].

Ukončení daňové kontroly, nerespektuje-li při něm správce daně zákonem zaručená práva daňového subjektu, je přitom spíše vadou řízení než nezákonným zásahem. O ten by se mohlo jednat zejména za situace, kdyby účinky nezákonného zásahu v podobě daňové kontroly stále trvaly, např. kdyby správce daně po ukončení kontroly nevrátil kontrolovanému subjektu účetní doklady, které při kontrole převzal, apod. V samotném ukončení kontroly lze však existenci nezákonného zásahu a splnění shora definovaných podmínek ochrany hledat z podstaty věci jen obtížně.

K námitkám stěžovatele, týkajícím se postupu správce daně při vyřizování námitek a jeho procesního postupu po ukončení daňové kontroly (posouzení náležitostí odvolání a výzev k jeho doplnění), Nejvyšší správní soud uvádí, že jimi stěžovatel není přímo zkrácen na svých právech, není vystaven žádnému reálnému omezení, a následky tohoto postupu se mohou projevit až po vydání rozhodnutí, kterým bude případně stěžovateli v důsledku procesních vad nesprávně stanovena jeho daňová povinnost.

Účelem ochrany poskytované podle § 82 s. ř. s. je zajistit ukončení nezákonného zásahu správního orgánu, proti kterému se nelze bránit jinými právními prostředky. Prováděl-li správce daně daňovou kontrolu v rozporu se zákonem, po jejím ukončení nezákonný stav pominul, ledaže by trvaly jeho důsledky. Důsledkem ale nelze rozumět vydání rozhodnutí, které lze napadnout po vyčerpání řádných opravných prostředků žalobou podle § 65 s. ř. s. Daňový subjekt tedy byť i nezákonným ukončením daňové kontroly neztrácí právo napadnout výsledky této kontroly jinými právními prostředky. Nejvyšší správní soud v této souvislosti pouze pro úplnost připomíná nepřípustnost žaloby při nevyčerpání opravných prostředků v řízení před správním orgánem [§ 68 písm. a) s. ř. s.] a vyloučení soudního přezkumu u úkonů správního orgánu, které nejsou rozhodnutím [§ 70 písm. a) s. ř. s.] a u úkonů předběžné povahy [§ 70 písm. b) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud přitakává krajskému soudu v závěru, že ukončení projednávání zprávy o daňové kontrole bylo procesním úkonem, který žádná práva stěžovatele přímo neomezil ani nezkrátil. Navíc Nejvyšší správní soud dodává, že prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správce daně směřující k vydání rozhodnutí, které samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení.

Ve vztahu k žalobou napadeným rozhodnutím správce daně krajský soud rovněž zcela přesně uvedl možnost obrany, kterou stěžovatel mohl využít - postup podle § 48 daňového řádu, tj. odvolání k orgánu nejbližše nadřízenému správci daně, s následnou možností podat žalobu ve správním soudnictví.

Stěžovatel se tak mýlí, když se domnívá, že daňový řád neposkytuje ochranu před nezákonným postupem správního orgánu. Pokud by stěžovatel využil nastíněný postup, otevřel by si tím procesní prostor i k žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Trvá-li soud na splnění podmínek přípustnosti žaloby, neodpírá tím stěžovateli ještě přístup k soudu.

Nejvyšší správní soud uzavřel, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.), žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 25. září 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu