



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Českomoravská potravinová společnost, a. s.**, Lešetín II/651, 760 01 Zlín, zastoupený JUDr. Antonínem Blažkem, advokátem, V Grni 759, 686 04 Kunovice, proti žalovanému: **Finanční úřad ve Zlíně**, třída Tomáše Bati 21, 761 86 Zlín, o žalobě proti nezákonnému zásahu, v řízení o kasační stížnosti proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 21. 8. 2006, čj. 30 Ca 139/2006 - 22, a usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 11. 1. 2007, čj. 30 Ca 139/2006 - 41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 21. 8. 2006, čj. 30 Ca 139/2006 - 22, **se odmítá.**
- II. Kasační stížnost proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 11. 1. 2007, čj. 30 Ca 139/2006 - 41, **se zamítá.**
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se u Krajského soudu v Brně domáhal, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v daňové kontrole zdaňovacích období let 2000 až 2003, kterou považoval za nezákonný zásah. Tuto žalobu Krajský soud v Brně usnesením ze dne 11. 1. 2007 odmítl, neboť daňová kontrola, jejíž zahájení a provádění může být za určitých okolností nezákonným zásahem, byla již ukončena a chybí tak podmínka trvání nezákonného zásahu. Dodatečný platební výměr, který byl na základě daňové kontroly vydán, přitom

nemůže být považován za trvající důsledek nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. Krajský soud proto uzavřel s tím, že tvrzený nezákonný zásah netrvá a netrvají ani jeho důsledky; jde o neodstranitelný nedostatek podmínky řízení a žalobu bylo nutné odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Ještě před odmítnutím žaloby krajský soud rozhodoval o návrhu žalobce na vydání předběžného opatření. Usnesením ze dne 21. 8. 2006 jej zamítl, protože žalobce svá tvrzení o vážné újmě nedoložil žádnými důkazy a soud tak nemohl posoudit vznik, charakter, rozsah a závažnost tvrzené újmy.

Obě označená usnesení žalobce (stěžovatel) napadl kasační stížností. Ohledně usnesení krajského soudu ze dne 21. 8. 2006 namítal, že o předběžném opatření bylo rozhodnuto pozdě (nikoli do 7 dnů od podání návrhu), a také, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

V kasační stížnosti proti usnesení krajského soudu ze dne 11. 1. 2007, čj. 30 Ca 139/2006 - 41, stěžovatel v první řadě brojil proti závěru krajského soudu o tom, že nezákonný zásah v podobě daňové kontroly již netrvá. Předně tvrdil, že trvání daňové kontroly nelze ztotožňovat s faktickým prováděním daňové kontroly, tj. s přítomností kontrolního pracovníka v prostorách daňového subjektu. Rovněž v té souvislosti odkazovaný § 16 odst. 8 d. ř. výslovně nehovoří o ukončení daňové kontroly. Pokud o tom tak hovoří judikatura, je třeba vždy zkoumat konkrétní okolnosti, zejména co následovalo poté. Zde stěžovatel rozlišuje dva typy daňové kontroly, tzv. „tlustou“ a „tenkou“. Zatímco „tenká“ daňová kontrola, tj. ta, po níž nenásleduje vyměrovací řízení, končí skutečně faktickým ukončením kontrolních postupů a konstatováním ve zprávě o kontrole, že správce daně „nic nenašel“, u druhého typu daňové kontroly tomu tak není, neboť ta končí až právní mocí rozhodnutí, které bylo na základě daňové kontroly vydáno. Tento závěr stěžovatel vyvozuje z § 41 odst. 2 d. ř. a také zmiňuje judikaturu Nejvyššího správního soudu k prekluzi a délce trvání daňové kontroly jako úkonu, jež obnovuje běh prekluzivní doby, z níž dovozuje, že kontrola (jako úkon podle § 47 odst. 2 d. ř.) musí být ukončena pravomocným rozhodnutím.

K ukončení daňové kontroly stěžovatel namítal, že nemůže zákonným způsobem skončit něco, co nezákonně začalo. Krajský soud přitom zahájení daňové kontroly vůbec nezkoval. Pak je ale absurdní tvrdit, že daňová kontrola byla zákonným způsobem ukončena. Stěžovatel nadto tvrdil, že v jeho případě k projednání zprávy o daňové kontrole vůbec nedošlo. Zpráva byla poprvé předána při ústním jednání dne 24. 5. 2006, kde požádal o lhůtu v trvání 32 dnů, aby se se zprávou mohl seznámit a vyjádřit se k ní. O stanovení této lhůty, která by uplynula dne 25. 6. 2006, žalovaný dosud podle § 14 odst. 1 a § 32 odst. 1 d. ř. nerozhodl. Již dne 14. 6. 2006 však vydal platební výměry. Popsaným postupem žalovaného pak byl stěžovatel ukrácen na právu podle § 16 odst. 4 písm. f) d. ř., tj. na právu vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě a navrhnout jeho doplnění.

Stěžovatel dále nesouhlasil s tím, že netrvají důsledky nezákonného zásahu, kdy dle krajského soudu platební výměry, proti nimž se lze bránit samostatnou žalobou podle § 65 s. ř. s., takovými důsledky nejsou. Stěžovatel naopak tvrdí, že platební výměry byly

vydány výhradně jako důsledek napadené daňové kontroly, který pak generoval důsledky další (stěžovatel se např. jako daňový dlužník nemohl účastnit veřejných výběrových řízení). Označení daňové kontroly za nezákonnou již v řízení na ochranu proti nezákonnému zásadu by znamenalo, že veškeré důkazní prostředky, které žalovaný takto shromáždil, by byly nezákonné a v odvolacím řízení by byly vydané platební výměry bez dalšího zrušeny. Řízení podle § 65 s. ř. s. by tak ani nemuselo následovat. Odmítnutím žaloby podle § 82 s. ř. s. však byl zvolen postup složitější a zdlouhavější, což lze považovat za faktické odepření spravedlnosti. Stěžovatel navíc tvrdí, že tu vůbec nejde o kolizi žalob dle § 65 s. ř. s. a § 82 s. ř. s., neboť se jedná o zcela odlišné materie – o daňovou kontrolu a o rozhodnutí o základu daně a o dani jako o výsledku vyměřovacího řízení, přičemž dodatečný daňový výměr může být vydán na základě daňové kontroly, nikoli však jen na jejím základě. Rovněž nejde o důsledek jediný.

Ohledně vztahu žaloby o přezkum rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. a zásahové žaloby podle § 82 s. ř. s. stěžovatel poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2006, sp. zn. 8 Aps 4/2006, s jehož některými závěry však nesouhlasil. S tím, že ochrana před nezákonným zásahem má subsidiární povahu, souhlasil za předpokladu, že rozhodnutí je důsledkem žalovaného zásahu, což v drtivé většině případů (včetně toho posuzovaného) je právě případ vztahu daňová kontrola – dodatečné vyměření daně. Je však nutné zkoumat i časové hledisko, tj. okamžik, od kdy již není možné uplatňovat žalobu podle § 82 s. ř. s. Zatímco soudy vycházejí z toho, že tímto okamžikem je vydání rozhodnutí I. stupně, stěžovatel tvrdí, že je to až právní moc takového rozhodnutí.

Stěžovatel rovněž zvažoval, zda by se na jeho případ vztahoval některý z důvodů pro zastavení řízení podle § 86 s. ř. s. a dospěl k závěru, že nikoli, a že žaloba měla být věcně projednána.

Žalovaný ve vyjádření ohledně kasační stížnosti proti usnesení o zamítnutí návrhu na vydání předběžného opatření odkázal na poučení o tom, že tato kasační stížnost není přípustná. Ke kasační stížnosti proti odmítnutí žaloby konstatoval, že podmínkou pro podání žaloby proti nezákonnému zásahu je trvání nezákonného zásahu, nebo jeho důsledků, nebo hrozba jeho opakování. Se všemi těmito podmínkami se krajský soud věcně správně vypořádal. K stěžovatelovu rozlišování daňové kontroly na „tenkou“ a „tlustou“ žalovaný uvedl, že daňový řád žádné typy daňových kontrol nevymezuje a že okamžikem, kdy jsou výsledky kontroly uvedeny ve zprávě o daňové kontrole, která je s daňovým subjektem projednána a podepsána, je daňová kontrola ukončena. Den, kdy rozhodnutí (dodatečný platební výměr) nabylo právní moci, se pak považuje za ukončení úkonu směřujícího přezkoumání správnosti daňové povinnosti (tímto úkonem je i daňová kontrola) pouze v souvislosti s možností podat dodatečné daňové přiznání (§ 41 d. ř.).

Žalovaný trval na tom, že daňová kontrola byla ukončena, a to projednáním, podepsáním a předáním zprávy o daňové kontrole při ústním jednání dne 24. 5. 2006. Tvzení stěžovatele, že mu byla zpráva poprvé předložena právě až tohoto dne a současně mu nebyla poskytnuta lhůta k vyjádření, není pravdivé. Svědčí o tom obsah ústních jednání dne 1. 11. 2005, 18. 4. 2006 a 24. 5. 2006. Požadavek stěžovatele na konání dalšího jednání za 32 dnů, uplatněný na posledním ústním jednání, nelze považovat za žádost o

lhůtu k vyjádření. K dalšímu ústnímu jednání rovněž nebyl důvod, neboť daňová kontrola již byla ukončena.

Pro úplnost žalovaný doplnil, že odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům ze dne 14. 6. 2006 bylo zamítnuto rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 6. 4. 2007.

Ze soudního a správního spisu vyplynulo:

Dne 15. 12. 2004 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2000 až 2003 a kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2001 až duben 2004 a daně silniční za zdaňovací období 2000 až 2003.

Dne 1. 11. 2005 proběhlo ústní jednání, jehož předmětem mělo dle označení v úvodu protokolu být seznámení stěžovatele s výsledky uvedenými ve zprávě o daňové kontrole čj. 186475/05/303933/1759 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), jeho vyjádření před ukončením daňové kontroly, projednání, podepsání a předání zprávy o daňové kontrole. Při tomto ústním jednání si stěžovatel vyhradil právo vyjádřit se ke skutečnostem uvedeným ve zprávě s tím, že požádal o opis skutečností uvedených ve zprávě do protokolu. Konstatoval, že při tomto jednání zprávu nepodepíše a nepřevzme. Nato podal stěžovatel dne 16. 11. 2005 obsáhlé vyjádření, které ještě doplnil vyjádřením podaným dne 27. 3. 2006. V obou požadoval doplnění řízení.

Dne 18. 4. 2006 se uskutečnilo další ústní jednání, jehož předmětem mělo dle označení v úvodu protokolu být seznámení stěžovatele s doplněním řízení a projednání, podepsání a předání zprávy o daňové kontrole. Při tomto jednání stěžovatele uvedl, že nesouhlasí s hlavním předmětem jednání, zprávu převzme, nicméně ji nebude možné považovat za projednanou, neboť se k ní ve lhůtě jednoho měsíce vyjádří a pak ji se žalovaným na základě jeho výzvy projedná. Dne 19. 4. 2006 vydal Finanční úřad ve Zlíně rozhodnutí, kterým stěžovateli uložil třicetidenní lhůtu k vyjádření s tím, že pokud stěžovatel toto vyjádření nepředloží, žalovaný daňovou kontrolu ukončí. Toto rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno dne 21. 4. 2006. Žádné další vyjádření stěžovatele součástí spisu není, založen je pouze přípis, že se stěžovatele k projednání zprávy o daňové kontrole dostaví dne 24. 5. 2006.

Dne 24. 5. 2006 se opět uskutečnilo ústní jednání, jehož předmětem mělo dle označení v úvodu protokolu být projednání, podepsání a předání zprávy o daňové kontrole. Při tomto jednání nový zástupce stěžovatele mj. namítal nezákonné zahájení daňové kontroly a brojil rovněž proti průběhu ústních jednání dne 1. 11. 2005 a 18. 4. 2006, tj. proti způsobu, jakým žalovaný stěžovatele seznamoval se závěry daňové kontroly. Dále stěžovatel podal ve smyslu § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu námitky, a to proti nezákonnému zahájení daňové kontroly a proti postupu žalovaného, který stěžovatele během daňové kontroly v rozporu se zásadou hospodárnosti a součinnosti nadměrně zatěžoval. Žalovaný konstatoval, že při předchozích ústních jednáních nechal stěžovatele celou zprávu o daňové kontrole přečíst, celou ji zkopíroval do protokolu o ústním jednání a poskytl daňovému subjektu dostatečnou lhůtu k vyjádření a zprávu tedy

považuje za projednanou. V závěru ústního jednání pak stěžovatel zprávu o výsledku daňové kontroly převzal s tím, že se s ní seznámí a následně využije svého práva podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu (právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění a právo navrhnout jeho doplnění).

Shora uvedeným námitkám stěžovatele žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 6. 2006 nevyhověl. Avizované další vyjádření stěžovatel nepředložil.

Dne 14. 6. 2005 vydal žalovaný dodatečné platební výměry na zrušení daňové ztráty u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 a na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003. Tyto platební výměry byly dne 28. 6. 2006 doručeny stěžovateli, který se proti nim dne 20. 7. 2006 odvolal.

Dne 7. 8. 2006 podal stěžovatel u Krajského soudu v Brně žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, kterou se domáhal výroku, že se žalovanému zakazuje pokračovat v daňové kontrole zdaňovacích období 2000 až 2003. Tuto žalobu Krajský soud v Brně usnesením ze dne 11. 1. 2007 odmítl.

Nejvyšší správní soud o kasačních stížnostech uvažil takto:

Nejprve posuzoval kasační stížnost proti usnesení krajského soudu ze dne 21. 8. 2006, kterým byl zamítnut návrh na vydání předběžného opatření, přičemž shodně s dosavadní judikaturou (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu publikované pod č. 762/2006 Sb. NSS) dospěl k závěru, že tato kasační stížnost je ve smyslu § 104 odst. 3 písm. c) s. ř. s. nepřijatelná a odmítl ji.

Rozhodnutí o předběžném opatření je rozhodnutím, které slouží k zatímní (tj. přechodné) úpravě poměrů účastníků (§ 38 odst. 1 s. ř. s.), a to do doby, než se změní poměry, nebo než bude pravomocně rozhodnuto o věci samé. Rozhodnutí o předběžném opatření je tedy rozhodnutím dočasným, neboť předběžné opatření má pouze omezené trvání: není-li zrušeno soudem, zaniká z moci zákona. Dočasnou povahu má i rozhodnutí, jímž byl – jako v případě stěžovatele – návrh na vydání předběžného opatření zamítnut. Zamítavé rozhodnutí totiž neznamena, že v případě změny poměrů nebude novému návrhu na vydání téhož předběžného opatření vyhověno.

Správná ani logická pak není úvaha stěžovatele, že toto rozhodnutí, kterým se řízení nekončí, je přezkoumatelné až společně s kasační stížností proti rozhodnutí o věci samé. Naopak okamžikem vykonatelnosti rozhodnutí o věci samé účinky rozhodnutí o předběžném opatření ze zákona zanikají, přičemž v řízení o ochraně před nezákonným zásahem bude tento okamžik v mnoha případech předcházet rozhodování o kasační stížnosti (nečetnou výjimkou budou jen případy, kdy soud přizná kasační stížnosti odkladný účinek). Okamžik vykonatelnosti rozsudku krajského soudu navíc bude ve většině případů totožný již s okamžikem jeho právní moci (§ 54 odst. 7 s. ř. s.), neboť aby

byla ochrana poskytovaná tímto institutem účinná, lze předpokládat, že soud zákaz porušování žalobcova práva nebude vázat na uplynutí lhůty.

Nato Nejvyšší správní soud posuzoval kasační stížnost proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 11. 1. 2007, čj. 30 Ca 139/2006 - 41, kterou byla žaloba odmítnuta. Dospěl k závěru, že tato kasační stížnost není důvodná a zamítl ji.

Podmínkami, za kterých lze poskytnout ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s., se již Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Konkrétně v rozsudku publikovaném pod č. 603/2005 Sb. NSS konstatoval, že ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. lze poskytnout tehdy, jsou-li – a to kumulativně – splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou 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 byť jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout, tj. nelze žalobě vyhovět a žalobu je zapotřebí zamítnout podle § 87 odst. 3 s. ř. s.

Je tedy zřejmé, že krajský soud nesprávně zaměnil podmínky řízení (procesní podmínky) s předpoklady věcné úspěšnosti žaloby. I v řízení podle § 82 a násl. s. ř. s. samozřejmě musí být dány veškeré podmínky řízení. Těmi ovšem jsou jen ty, o nichž hovoří § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., resp. ty, které mezi podmínky řízení řadí právní teorie (srov. Winterová A.: Civilní právo procesní, 3. aktualizované a doplněné vydání, Praha, 2004, str. 231 a násl.). Krajský soud tedy pochybil, pokud za podmínku řízení považoval i skutečnost, že zásah nebo jeho důsledky trvají anebo hrozí jeho opakování, a pokud žalobu odmítl s odkazem na § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Přesto však není na místě rozhodnutí krajského soudu rušit, neboť odmítnutí žaloby svědčil důvod jiný.

Jsou-li totiž splněny podmínky řízení, je soud povinen ještě před věcným posuzováním žaloby zkoumat její přípustnost ve smyslu § 85 s. ř. s., tj. zda se mj. ochrany nebo nápravy nelze domáhat jinými právními prostředky. Dospěje-li přitom soud ke kladnému závěru, žalobu rovněž odmítne, ovšem s odkazem na § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V rámci úvahy o přípustnosti žaloby ve shora uvedeném smyslu bylo v souzené věci nezbytné posuzovat, zda byla daňová kontrola ukončena a jaké byly další kroky správce daně. Pokud krajský soud při posuzování, zda zásah v podobě daňové kontroly trvá, dospěl k závěru, že daňová kontrola byla ukončena, šlo o závěr správný.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku publikovaném pod č. 437/2005 Sb. NSS konstatoval, že daňová kontrola není samostatným řízením, ale je dílčím procesním postupem správce daně, který je zahájen zpravidla sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a je ukončen projednáním výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole. Jde přitom o procesní postup sloužící k prověření správnosti daňové povinnosti, který je v zásadě založen na dokazování (srov. § 16 odst. 1 daňového řádu). Samotná kontrola není rozhodovacím procesem, zpráva o kontrole je při následném rozhodování správce daně jen

jedním z důkazních prostředků (§ 31 odst. 4 daňového řádu), a to nikoli bez dalšího závazným. Argumentace stěžovatele spojující daňovou kontrolu s následným rozhodováním ve vyměřovacím řízení v tom smyslu, že do pravomocného ukončení vyměřovacího řízení nelze daňovou kontrolu považovat za ukončenou, je tedy zcela lichá.

Tím samozřejmě zůstává nezpochybněna povaha daňové kontroly jako úkonu ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu; vztah daňové kontroly k tomuto ustanovení byl dostatečně vysvětlen v rozsudku publikovaném pod č. 634/2005 Sb. NSS. Závěry obsažené v tomto rozsudku, zejména závěr, že za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, který určuje nový běh prekluzivní tříleté lhůty k vyměření či doměření daně, je nutno ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu považovat daňovou kontrolu za jeden celek a rozhodující pro běh lhůty je zahájení daňové kontroly, přičemž na běh této lhůty nemají vliv další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly, ale nelze spojit s § 41 odst. 2 daňového řádu v tom smyslu, že za dobu ukončení daňové kontroly bude obecně napříště považován den, kdy rozhodnutí vzešlé z případného navazujícího vyměřovacího řízení nabylo právní moci. Toto tvrzení je naopak s daným rozsudkem v příkrém rozporu, neboť i zde se uvádí, že dobou ukončení daňové kontroly je projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole (srov. str. 773 příslušné Sb. NSS).

Není to přitom jen tento rozsudek, který ukončení daňové kontroly spojuje s projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole; dále lze odkázat např. na rozsudek ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 40/2007 - 53, www.nssoud.cz, ve kterém se mj. uvádí, že „*ustanovení § 16 odst. 8 zákona upravuje jednotlivé procesní kroky správce daně, které směřují k formálnímu ukončení daňové kontroly*“, či např. na rozsudek ze dne 20. 3. 2007, čj. 8 Afs 118/2005 - 53 a rozsudek ze dne 8. 3. 2007, čj. 8 Afs 103/2005 - 65, www.nssoud.cz, z nichž rovněž plyne, že ukončení daňové kontroly je spojeno se seznámením a projednáním kontrolovaného daňového subjektu s kontrolním výsledkem (zprávou o daňové kontrole). Takových rozhodnutí je více a lze konstatovat, že judikatura týkající se okamžiku ukončení daňové kontroly je jednotná a setrvalá; tímto okamžikem je vždy skutečné projednání zprávy o daňové kontrole. To se ve některých případech odehraje společně s předáním zprávy o daňové kontrole a s jejím podpisem správcem daně a daňovým subjektem, v jiných případech [např. pokud po předání zprávy daňový subjekt využije svého práva vyjádřit se k výsledku daňové kontroly dle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu] je daňová kontrola ukončena až po skutečném projednání závěru správce daně učiněného na základě doplnění dokazování navrženého daňovým subjektem (srov. č. 838/2005 Sb. NSS). Okamžik ukončení daňové kontroly tedy nijak nesouvisí s tím, zda následuje či nenásleduje vyměřovací řízení završené dodatečným platebním výměrem či jiným rozhodnutím a stěžovatelovo rozlišování „tlustých“ a „tenkých“ daňových kontrol je tak zcela liché.

Pokud stěžovatel své – právě vyvrácené – závěry opírá o jinou než odkazovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu, je třeba uvést, že ji nekonkretizuje příslušnými spisovými značkami, ani jinak. Je proto nemožné se s touto údajnou judikaturou vypořádat a posoudit, nakolik je v souzené věci vůbec přílehlavá. Stěžovatelovy odkazy na judikaturu, z níž plyne, že daňová kontrola musí být ukončena pravomocným rozhodnutím, proto nutně vychází do prázdna.

Zbývá tedy posoudit, zda daňová kontrola, proti které stěžovatel brojil žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, byla ukončena v souladu se shora uvedenými závěry, tj. zda byla se stěžovatelem projednána a zda měl stěžovatel právo se ještě před projednáním zprávy ke zprávě vyjádřit a navrhnout její doplnění. Zde Nejvyšší správní soud vycházel z obsahu správního spisu, v němž ověřil, že stěžovatel byl se skutečnostmi zjištěnými při daňové kontrole předběžně seznámen již při ústním jednání konaném dne 1. 11. 2005. Tohoto jednání se účastnila D. Š., ekonomka stěžovatele; byla k tomu oprávněna na základě plné moci ze dne 15. 8. 2000. Vyvozovat z formulace plné moci („zmocňujeme ...k jednání na Finančním úřadě ve Zlíně ve věcech účetní a daňové problematiky týkající se firmy“), že tato zaměstnankyně stěžovatele byla oprávněna jednat pouze v budově finančního úřadu a nikoli již v sídle společnosti a že pod pojem daňová problematika by nelze zařadit daňovou kontrolu, bylo zřetelně formalistické. V návaznosti na toto ústní jednání pak stěžovatel předložil dvě vyjádření požadující doplnění řízení. Žalovaný tedy řízení doplnil a stěžovatele s tímto doplněním seznámil dne 18. 4. 2006. Při tomto jednání si stěžovatel vyhradil možnost podat další vyjádření a předložit znalecký posudek. Nic z toho ale neučinil a naopak potvrdil, že se dne 24. 5. 2006 dostaví k projednání zprávy o daňové kontrole. Průběh obou jednání je zaznamenán v příslušných protokolech, z nichž zcela jasně vyplývá, že stěžovateli byla předložena konečná podoba zprávy o daňové kontrole v písemné formě, stěžovatel měl možnost se s jejím obsahem seznámit, zprávu převzal, měl i možnost podat vyjádření, přičemž tohoto práva také využil. Pokud pak při posledním ústním jednání stěžovatel požadoval další lhůtu k vyjádření ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, šlo o žádost opakovanou a k poskytnutí takové lhůty již nebyl důvod.

Lze shrnout, že účelem seznámení daňového subjektu s obsahem zprávy o daňové kontrole je poskytnout mu informace o důvodech případného vyměření či doměření daně, je-li daňová kontrola završena vydáním (dodatečného) platebního výměru, neboť ten neobsahuje odůvodnění. Bez znalosti úvah a důvodů vedoucích správce daně k vyměření (doměření) daně by daňový subjekt nemohl realizovat své právo bránit se proti rozhodnutí oprávněným prostředkem. Dále je nutno při projednání zprávy o daňové kontrole zachovat právo daňového subjektu vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. V souzené věci stěžovatel nebyl při projednání daňové kontroly žádným způsobem zkrácen na svých právech, neboť s důvody obsaženými ve zprávě o daňové kontrole byl řádně a dokonce několikrát seznámen, stejně jako mu byla poskytnuta možnost se ke zprávě ještě před projednáním zprávy k ní vyjádřit a navrhnout její doplnění.

Daňová kontrola tedy byla ukončena. Ze správního spisu, stejně jako ze souhlasných vyjádření stěžovatele i žalovaného pak plyne, že po ukončení daňové kontroly byly vydány dodatečné platební výměry, proti kterým se stěžovatel odvolal. Žalovaný pak ještě ve vyjádření ke kasační stížnosti doplnil, že o odvoláních stěžovatele bylo rozhodnuto dne 6. 4. 2007 (Finanční ředitelství v Brně odvolání zamítlo).

Právě tento následný postup správce daně a ostatně také stěžovatele je pak důvodem nepřipustnosti žaloby podle § 85 s. ř. s. V okamžiku, kdy byly vydány dodatečné platební výměry se totiž stěžovateli otevřela cesta k nápravě jinými právními prostředky. V první

řadě mohl proti uvedeným platebním výměrům brojit odvoláním, což také učinil. V případě pro něho nepříznivého výsledku odvolacího řízení pak měl k dispozici žalobu proti rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s.

Subsidiární povaha žaloby na ochranu před nezákonným zásahem je přitom zjevná a nezpochybnitelná. Řízení na ochranu před nezákonným zásahem (§ 82 a násl. s. ř. s.) totiž směřuje k poskytnutí ochrany v případech, kdy správní orgán zasáhne do práv určité osoby způsobem neumožňujícím jiné prostředky obrany (typicky žalobou proti nezákonnému rozhodnutí). V případech, kdy je vedeno řízení, jehož výsledkem je vydání rozhodnutí, ke kterému poté skutečně dojde (např. vyměřovací řízení s následným vydáním platebního výměru), je vyloučeno, aby se adresát rozhodnutí domáhal ochrany žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s., neboť mu přísluší účinná ochrana podle § 65 a násl. s. ř. s., přičemž nezákonnost napadeného rozhodnutí lze namítat mj. v nezákonnosti řízení vedoucího k vydání daného rozhodnutí. Stěžovatelovy úvahy o tom, že označení daňové kontroly za nezákonnou již v řízení na ochranu proti nezákonnému zásahu by znamenalo, že veškeré důkazní prostředky, které žalovaný takto shromáždil, by byly nezákonné a v odvolacím řízení by byly vydané platební výměry bez dalšího zrušeny a řízení podle § 65 s. ř. s. by tak ani nemuselo následovat, jsou tak v přímém rozporu s zákonnou úpravou. Není to přitom stěžovatel, který by byl oprávněn hodnotit, který postup by byl jednodušší či rychlejší. Tento závěr ostatně vyslovil Nejvyšší správní soud již v rozsudku publikovaném pod č. 720/2005 Sb. NSS, kde uvedl: „Z ustanovení § 85 s. ř. s. plyne, že ve vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí správního orgánu a žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu má primát žaloba proti rozhodnutí a možnost úspěšně podat žalobu proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu. Účastník řízení tedy nemůže volit, kterou z těchto žalob bude považovat za výhodnější a které řízení bude žalobou iniciovat.“

Zkoumat v této souvislosti i časové hledisko, tj. od kdy je možné podat žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, je již nadbytečné. Jak již bylo řečeno, jiným právním prostředkem ochrany není až sama žaloba podle § 65 s. ř. s., ale je jím už možnost podat proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně odvolání. Závěr, že jinými právními prostředky ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s. se rozumí nejen prostředky soudní ochrany, ale také prostředky dostupné ve správním, resp. daňovém řízení, přitom jednoznačně Nejvyšší správní soud vyjádřil již v rozhodnutí rozšířeného senátu publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS, ve kterém poprvé definoval daňovou kontrolu jako nezákonný zásah. Z tohoto usnesení plyne, že podmínkou přípustnosti žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s. je podání námitek podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu, tedy užití právního prostředku, který k ochraně žalobce nabízí daňový řád.

Lze uzavřít, že krajský soud žalobu po právu odmítl, byť tak učinil z nesprávného důvodu. Rušit takové rozhodnutí by však bylo formalistické, a proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost proti usnesení o odmítnutí žaloby podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Vzhledem k tomu, že žaloba byla odmítnuta důvodně, bylo by již nadbytečné zabývat se tím, zda by byly či nebyly dány podmínky pro zastavení řízení podle § 86 s. ř. s. Případné uvažování o tom, zda tu jsou podmínky pro zastavení řízení, totiž může následovat až poté, co je žaloba přípustná.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 a 3 *a contr.* ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť z obsahu spisu nevyplývá, že by mu náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti vznikly.

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

V Brně dne 17. července 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu