



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **MONSTA Brno, spol. s r. o.**, se sídlem Kaštanová 141b, Brno, zastoupen Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad Brno IV**, se sídlem Rybníček 2, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 10. 1. 2006, č. j. 31 Ca 106/2005 - 43,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 10. 1. 2006, č. j. 31 Ca 106/2005 - 43, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně usnesením ze dne 10. 1. 2006, č. j. 31 Ca 106/2005 - 43, odmítl žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“), kterou se domáhal ochrany před nezákonným zásahem Finančního úřadu Brno IV (dále jen „správce daně“), který spatřoval v daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 1999 až prosinec 2000. V odůvodnění usnesení uvedl, že vyšel ze zjištění, že u stěžovatele byla zahájena daňová kontrola dne 14. 10. 2002 a dne 29. 10. 2004 byla o jejím výsledku sepsána zpráva, která byla odeslána stěžovateli poštou s tím, že den převzetí zásilky bude považován za den ukončení daňové kontroly. Finanční úřad stěžovatele opakovaně vyzýval k projednání zprávy o výsledku daňové kontroly (výzvy z 3. 11. 2004, 22. 11. 2004, 13. 12. 2004, 3. 2. 2005 a 15. 4. 2005). Podle shodného tvrzení účastníků je den 9. 6. 2005 skutečným datem, kdy stěžovatel převzal zprávu o výsledku daňové kontroly a krajský soud nemá důvody tuto skutečnost zpochybňovat. K tvrzenému nezákonnému zásahu mělo dojít ve dnech 14. 10. 2002 až 29. 10. 2004, neboť od data 29. 10. 2004 daňová kontrola neprobíhala (tímto dnem byla ukončena, stejně jako

bylo ukončeno důkazní řízení, o čemž svědčí protokol o ústním jednání). Pokud stěžovatel tvrdí, že byl zkrácen na svých právech nezákonným zásahem spočívajícím v průběhu daňové kontroly, je pro soud pro určení počátku běhu lhůty pro podání žaloby podle § 84 odst. 1 s. ř. s. rozhodující datum, kdy byla daňová kontrola ukončena, neboť jen do tohoto dne mohlo být do jeho práv tvrzeným nezákonným zásahem zasazeno. Skutečnost, že zpráva o výsledku daňové kontroly byla stěžovateli doručena dne 9. 6. 2005, již nemůže na tomto závěru nic změnit, neboť tvrzený nezákonný zásah mohl objektivně trvat nejpozději do dne 29. 10. 2004. Žaloba byla podána k poštovní přepravě dne 9. 8. 2005, tedy mimo rámec lhůty k tomuto úkonu stanovené, a proto krajský soud žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Proti tomuto usnesení podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, neboť je považuje za nezákonné, neboť jím mu bylo upřeno právo domáhat se práva přezkoumání zákonnosti postupu správního orgánu u soudu. Krajský soud uplynutí lhůty počítal od 29. 10. 2004, neboť toto datum označil jako poslední den probíhající daňové kontroly, a to na základě protokolu, kterým bylo projednáno údajné ukončení důkazního řízení. Podle judikatury je daňová kontrola zahájena sepisem protokolu o jejím zahájení a ukončena projednáním a podpisem zprávy o daňové kontrole, eventuálně doručením takové zprávy poštou. V daném případě však podle názoru stěžovatele nebyla daňová kontrola ukončena jeho seznámením s výsledky dokazování dne 29. 10. 2004, neboť daňová kontrola může pokračovat i po ukončení důkazního řízení. Krajský soud nepostupoval v souladu se zákonem, když považoval uvedený úkon finančního úřadu za ukončení daňové kontroly. Stěžovatel se dále obecně zabýval právními instituty daňového řádu týkajícími se daňové kontroly a uvedl, že podle jeho názoru je samostatným problémem vzájemný poměr mezi správou daně a daňovým řízením. U daňové kontroly podle něho není jasné, co představuje, přičemž na její povahu jsou různé názory. V této souvislosti poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 223/2004 a sp. zn. 2 Afs 144/2004. Podle názoru stěžovatele z rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu vyplývá, že daňová kontrola je procesním postupem, který probíhá v rámci daňového řízení. V daném případě bylo relevantním daňovým řízením řízení vyměřovací, které je nutné odlišit od daňové kontroly. Dokazování nemá, na rozdíl od daňové kontroly, formalizovaný začátek a konec. Krajský soud svým postupem ignoroval úkony, které byly činěny oběma účastníky řízení po 29. 10. 2004 a které mají podle stěžovatele znaky probíhající daňové kontroly. Daňová kontrola podle názoru stěžovatele skončila dne 9. 6. 2005 v den doručení záhlavy obsahující zprávu o daňové kontrole. Až tímto datem se změnila procesní pozice stěžovatele. Předmětem žaloby pak byla i otázka postupu při ukončení daňové kontroly. Pravidelným důsledkem daňové kontroly je vyměřovací řízení, přičemž možnost využít opravné prostředky proti dodatečným platebním výměrům není na překážku názoru, že dodatečný platební výměr je ve své podstatě důsledkem daňové kontroly. Podle stěžovatele by byl absurdní závěr, že soudnímu přezkumu podle § 82 s. ř. s. nepodléhá daňová kontrola, která je nezákonná z důvodu způsobu ukončení, a to právě proto, že již skončila. V daném případě navíc stěžovatel v průběhu kontroly neúspěšně uplatnil námitky, které ještě před jejím ukončením směřovaly právě k obavám ze způsobu jejího ukončení, a podal i námitky po jejím ukončení, jejichž předmětem byl způsob ukončení. Skutečností totiž je, že daňová kontrola byla ukončena doručením zprávy o daňové kontrole poštou, tedy postupem správce daně podle § 16 odst. 8 poslední věta zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Daný postup lze však aplikovat pouze za splnění zákonem daných podmínek (odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá.) V daném případě nebyly tyto podmínky splněny a důvody stěžovatel uvedl jako součást žalobní argumentace. Ukončení daňové kontroly, které je spojeno se seznámením daňového subjektu s kontrolním výsledkem, s jeho případným doplněním a projednáním a s podpisem konečné zprávy o daňové kontrole, je klíčovým okamžikem celé daňové kontroly. Při nedodržení zákonem stanoveného postupu z obou stran dochází obvykle buď ke značnému zásahu do práv kontrolovaného subjektu (při pochybení správce daně) nebo k nenahraditelným ztrátám práv vlastním zaviněním (při pochybení kontrolovaného subjektu). Stěžovatel odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaném ve Sb. NSS pod č. 735/2006. Dále uvedl, že žaloba proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v nezákonné kontrole je přípustná až poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený zákonem k jeho ochraně, tedy námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Od vědomosti o výsledku jejich vyřízení se pak odvíjí lhůta k podání žaloby. V neposlední řadě stěžovatel vyjádřil nesouhlas s tím, že se krajský soud nezabýval jeho návrhem na vydání předběžného opatření, resp. se jím nezabýval včas. S ohledem na všechny uvedené skutečnosti navrhl, aby napadené usnesení krajského soudu bylo zrušeno a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční úřad ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že po seznámení s jejím obsahem se domnívá, že jeho zásadního vyjádření je zapotřebí k bodu, v němž je zpochybňována zákonnost ukončení daňové kontroly způsobem, kdy tato byla ukončena doručením zprávy o daňové kontrole ve smyslu ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Protože k této problematice již uvedl své stanovisko ve vyjádření k žalobě, odkázal na ně.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), když neshledal skutečnosti, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (zmatečnost řízení před soudem, zatížení řízení před soudem vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí – § 109 odst. 3 s. ř. s.).

Základním důvodem, pro který krajský soud odmítl žalobu stěžovatele, bylo uplynutí zákonné lhůty pro její podání podle § 84 odst. 1 s. ř. s.

K otázce posouzení počátku běhu lhůty pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu se vyslovil Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, zveřejněném pod č. 735/2006 Sb. NSS, tak, že zahájení i provádění daňové kontroly může být nezákonným zásahem a žaloba je přípustná pouze poté, co žalobce bezvýsledně vyčerpá námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, přičemž lhůta pro podání takové žaloby počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek (§ 16 odst. 6 citovaného zákona), popřípadě od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek. Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí dále uvedl, že daňová kontrola je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci

daňového řízení, jejímž účelem je zjistit nebo prověřit základ daně či jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Je zpravidla zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a ukončena sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, tedy souboru relevantních poznatků z daňové kontroly vyplynuvších. Takovou zprávu nelze pokládat za rozhodnutí, neboť na jejím základě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznáváno právo.

V daném případě z obsahu správního spisu vyplynulo, že dne 29. 10. 2004 proběhlo u správce daně ústní jednání za přítomnosti zástupce stěžovatele. Jeho předmětem bylo projednání ukončení důkazního řízení ve věci daňové kontroly, přičemž správce daně v protokole o tomto jednání uvedl, že považuje důkazní řízení ve věci prováděné daňové kontroly za ukončené a navrhl, že projednání zprávy o daňové kontrole se uskuteční dne 12. 11. 2004. Zástupce stěžovatele do protokolu uvedl, že trvá na provedení jím navrhovaných důkazů. Zpráva o výsledku daňové kontroly, která obsahuje souhrn informací, jež z daňové kontroly vyplynuly, tedy nebyla dne 29. 10. 2004 projednána. Poté podal stěžovatel dne 15. 11. 2004 proti postupu správce daně první námitku, o které rozhodl správce daně dne 21. 11. 2004 tak, že je podle ustanovení § 16 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků neoprávněná. Následně podával stěžovatel další námitky, o kterých správně daně rozhodl stejně. Poslední námitka proti postupu správce daně je ze dne 9. 6. 2005, které také správce daně rozhodnutím ze dne 30. 6. 2005 nevyhověl. Zástupci stěžovatele bylo toto rozhodnutí doručeno dne 27. 7. 2005. Zpráva o výsledku daňové kontroly byla daňovému subjektu doručena dne 9. 6. 2005.

Podle obsahu soudního spisu byla žaloba podána k poštovní přepravě dne 9. 8. 2005 a doručena krajskému soudu následující den, tj. dne 10. 8. 2005.

Při počítání běhu lhůty pro podání této žaloby je subjektivní lhůtu vztahovat k vědomosti o vyřízení námitek, přičemž žalobní legitimace je dána jen za situace, kdy užití námitek nevedlo k ochraně či nápravě. Okamžikem doručení rozhodnutí o vyřízení námitek podle § 16 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků se daňový subjekt dozví o tom, že mu ochrana poskytnuta nebyla, a tento okamžik je skutečností určující počátek lhůty.

Takto krajský soud při počítání lhůty nepostupoval, neboť počátek lhůty vázal na datum, od něhož správce daně neprováděl dokazování (29. 10. 2004), tedy kdy správce daně prováděl daňovou kontrolu, aniž by však byla zákonným způsobem podle ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků ukončena. Takový závěr však s ohledem na publikované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nelze přijmout, neboť lhůtu pro podání žaloby je nutné vázat na rozhodnutí o vyřízení námitek podle § 16 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, která je patrná ze správního spisu.

Počátek běhu lhůty, jak jej pojal krajský soud, podle názoru Nejvyššího správního soudu nezohlední situaci, kdy daňový subjekt nesouhlasí se způsobem ukončení daňové kontroly, zejména pak v případě, kdy nesouhlasí s projednáním zprávy o daňové kontrole. V takovém případě by tak daňový subjekt s úspěchem nemohl takové ukončení daňové kontroly napadnout, neboť tato kontrola prozatím nebyla ukončena, ale lhůta pro podání žaloby by už běžela (byla stanovena k datu, od něhož správce daně neprováděl dokazování). Vzhledem ke skutečnosti, že Nejvyšší správní soud považuje průběh daňové

kontroly za možný nezákonný zásah, musí mít daňový subjekt možnost po celou dobu kontroly, tedy až do doby projednání zprávy o výsledku daňové kontroly, tento postup napadnout.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Aps 4/2007 – 47, sice samotné ukončení daňové kontroly, byť i nezákonně prováděné, zpravidla nebude nezákonným zásahem, o ten by se ovšem mohlo jednat zejména tehdy, pokud by účinky nezákonného zásahu v podobě daňové kontroly stále trvaly, např. kdyby správce daně nevrátil kontrolovanému subjektu účetní doklady, které při kontrole převzal, apod.

Pokud krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatel spojuje nezákonný zásah pouze se zahájením a průběhem daňové kontroly, a že tedy po datu 29. 10. 2004 již taková kontrola nemohla probíhat, Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že otázku počátku běhu lhůty, v daném případě subjektivní podle § 84 odst. 1 s. ř. s., není možné spojovat s činností správce daně, ale s využitím právních prostředků v podobě námitek proti postupu v rámci této daňové kontroly. V dané věci stěžovatel napadl průběh daňové kontroly jako celek, a proto do doby jejího řádného ukončení, jímž je projednání zprávy o výsledku daňové kontroly, nelze dovozovat, že by tento zásah vůči stěžovateli již nesměřoval.

Stížní námitka, v níž stěžovatel brojí proti postupu krajského soudu týkajícího se jeho návrhu na vydání předběžného opatření, není opodstatněná. Lze souhlasit se stěžovatelem, že podle § 56 s. ř. s. musí soud o návrhu na předběžné opatření rozhodnout přednostně. Již z povahy tohoto institutu totiž vyplývá, že čas zde hraje zásadní roli, neboť je třeba zatímne upravit poměry účastníků pro hrozící vážnou újmu. Soud proto musí o takovém návrhu rozhodnout přednostně, tj. mimo pořadí věcí, v jakém napadly. V daném případě však krajský soud rozhodl přednostně ve věci samé, a proto nebyl důvod rozhodovat samostatně o tomto návrhu. Pokud soud rozhodne přednostně ve věci samé, lze konstatovat, že účel předběžného opatření byl naplněn.

Z důvodu výše uvedeného Nejvyšší správní soud napadené usnesení podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle odst. 2 citovaného ustanovení vyslovil, že se věc vrací krajskému soudu k dalšímu řízení.

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán.

Podle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o nákladech 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. července 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně

senátu