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 **Lesy Vyšší Brod, a. s.,** se sídlem Vyšší Brod, sídliště Míru 302, zastoupeného Mgr. Janem Aulickým, advokátem se sídlem Radniční 28, Český Krumlov, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Českém Krumlově,** se sídlem Vyšehrad 169, Český Krumlov, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 7. 2004, č. j. 10 Ca 108/2004 - 84,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 7. 2004, č. j. 10 Ca 108/2004 - 84 **se zrušuje** a žaloba proti rozhodnutím Finančního úřadu Český Krumlov ze dne 17. 2. 2003, č. j. 15/03/082930/3322, ze dne 20. 2. 2003, č .j. 15939/03/082930/5425 a ze dne 26. 2. 2003, č. j. 17440/03/082040/3107, **se odmítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Žalobce brojil kasační stížností proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 7. 2004, č. j. 10 Ca 108/2004-84, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného Finančního úřadu v Českém Krumlově ze dne 17. 2. 2003, č. j. 15/03/082930/3322, ze dne 20. 2. 2003, č. j. 15939/03/082930/5425, a ze dne 26. 2. 2003, č. j. 17440/03/082040/3107. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl námitky žalobce proti postupu konkrétních pracovníků žalovaného, provádějících u žalobce kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997.

Po zrušení prvního rozsudku krajského soudu o žalobě, opřeného o právní názor o předběžnosti rozhodnutí o námitkách, krajský soud v novém, touto kasační stížností napadeném, rozsudku vyšel z právního názoru vyjádřeného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 3. 6. 2004, č. j. 2 Afs 17/2003-54, podle něhož rozhodnutí o námitkách kontrolního pracovníka podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) není rozhodnutím předběžné povahy. Krajský soud tak měl podle názoru Nejvyššího správního soudu vážit, zda rozhodnutí o námitkách proti postupu kontrolního pracovníka je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. V konkrétním případě měl krajský soud navíc vzít v úvahu, zda rozhodnutí o námitkách není nástrojem ochrany a nápravy před nezákonným zásahem, k němuž by mohlo při kontrole dojít. Krajský soud uvedená rozhodnutí o námitkách zkoumal věcně. Dospěl k názoru, že se v daném případě nejednalo o rozhodnutí nezákonná, neboť u žalobce nebyla prováděna tvrzená opakovaná daňová kontrola a nebyla řešena otázka již dříve pravomocně rozhodnutá.

V kasační stížnosti žalobce brojil proti posouzení opakované daňové kontroly jako přípustné.

Druhý senát Nejvyššího správního soudu při předběžné poradě zjistil, že právní názor, který zaujal v rozsudku ze dne 3. 6. 2004, č. j. 2 Afs 17/2003 - 54, je v rozporu s právním názorem vysloveným třetím senátem v rozsudku ze dne 5. 2. 2004, č. j. 3 Afs 21/2003 - 63. V tomto posléze uvedeném rozhodnutí dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že proti vyřízení námitek, popřípadě proti tomu, že námitky nebyly vyřízeny vůbec, se daňový subjekt může bránit až v žalobě směřující proti rozhodnutí o daňové povinnosti samotné (tedy že jde o rozhodnutí předběžné povahy). S tímto názorem se druhý senát neztotožnil; rozšířenému senátu předložil jako alternativu další názor, podle něhož rozhodnutí o námitkách proti postupu kontrolního pracovníka nemusí mít vůbec důsledky předpokládané v § 65 s. ř. s.

Rozšířený senát posoudil problematiku přípustnosti opakování daňové kontroly a otázku potřebnosti soudní ochrany i její formy a v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 vyslovil, že zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 daňového řádu) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního. Taková žaloba 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. Lhůta pro podání takové žaloby (§ 84 s. ř. s.) 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. 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. Věc pak rozšířený senát vrátil k rozhodnutí o kasační stížnosti zpět druhému senátu, který je právním názorem tam vysloveným v dalším rozhodování vázán.

Prvním z kritérií při posuzování opakované daňové kontroly je tedy skutečnost, že jde o úkon způsobilý být v rozporu s ústavně zaručenými právy daňového subjektu a je třeba před takovou (jakož i jinak excesivní) daňovou kontrolou poskytnout daňovému subjektu soudní ochranu. Druhým kritériem je, že cestou soudní ochrany je žaloba před nezákonným zásahem, kterou lze ovšem podat až poté, kdy byla neúspěšně vyčerpána cesta ochrany vyplývající z daňového řádu, tedy podání námitek proti postupu pracovníka provádějícího daňovou kontrolu. Rozhodnutím o námitkách tím byla vymezena pozice prvotního prostředku ochrany, nezbytného před poskytnutím ochrany soudem, neboť logicky

již jeho využitím by mohlo dojít k nápravě a k vyloučení soudního sporu. Jak uvedl rozšířený senát v citovaném usnesení: *ochrana veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob poskytovaná správními soudy má subsidiární povahu ve vztahu k ochraně poskytované správními orgány. Tam, kde se lze ochrany domoci v rámci systému veřejné správy, je na tom, jehož práva byla ohrožena nebo porušena, aby nejprve využil této možnosti. Teprve nedosáhne-li nápravy tímto způsobem, otevírá se mu cesta ke správnímu soudu. Tím v žádném případě není popřena právní povaha ochrany poskytované správními soudy. Právní ochrana poskytována správními soudy je totiž ochranou originární. Není pokračováním správního řízení. Ochrana je poskytována v procesu majícím ryzí povahu řízení soudního a nikoliv správního. Sporné strany mají proto vždy rovné postavení. Originární ochrana poskytovaná správními soudy však nastoupí teprve poté, co nebylo dosaženo nápravy či ochrany v rámci samotného systému veřejné správy. Odpovídá to základní koncepci správního soudnictví jako kontroly veřejné správy a nikoli náhrady v její věcné kompetenci. …….V případě nezákonné daňové kontroly jsou tímto jiným prostředkem ochrany námitky proti postupu pracovníka správce daně podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Kontrolovaný daňový subjekt proto bude muset nejprve využít je, a teprve nedosáhne-li jimi ochrany (nadřízený pracovník správce daně jim nevyhoví nebo o nich ve lhůtě nerozhodne), je legitimován k žalobě podle § 82 s. ř. s.*

Tedy úkonem, který zasahuje do sféry práv daňového subjektu a před nímž je třeba poskytnout soudní ochranu není rozhodnutí o námitkách, ale zásah sám - tím je nezákonně opakovaná daňová kontrola. Soudní ochranu ovšem nelze, jak plyne z výše uvedeného, poskytnout podle § 65 odst. 1 s. ř. s. proti rozhodnutí nadřízeného pracovníka o námitkách. Rozšířený senát k tomu uvedl: *Soudní ochrana podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je vyloučena samotným charakterem námitek a způsobem, jakým je o nich rozhodováno. Smyslem námitek je operativní zajištění nápravy vadného postupu kontrolního pracovníka. Vyhověno je jim faktickým úkonem, při nevyhovění je rozhodnutí pouze sdělením důvodů. Negativní vyřízení námitek, i když má formu rozhodnutí, nemá právní obsah rozhodnutí. Pokud nebylo námitkám vyhověno, ani o nich rozhodnuto, nebylo by možno se rozhodnutí domoci, neboť nejde o nečinnost podřaditelnou pod ustanovení § 79 a násl. s. ř. s. Samotné rozhodnutí nadřízeného pracovníka o námitkách proti postupu pracovníka správce daně při kontrole nelze proto přezkoumat soudem podle § 65 odst. 1 s. ř. s. [§ 70 písm. a) § 68 písm. e) s. ř. s.], což současně vylučuje posouzení takového rozhodnutí jako předběžného podle § 70 písm. b) s. ř. s.*

V daném případě se kasační stížností napadený rozsudek týkal právě žaloby směřující proti rozhodnutím o takových námitkách. Nejde-li o úkon, který je rozhodnutím (tedy úkonem zakládajícím, měnícím, rušícím nebo závazně určujícím práva a povinnosti ve smyslu § 65 s. ř. s.), jde o úkon vyloučený ze soudního přezkoumání podle § 70 písm. a) s. ř. s., proti kterému je žaloba podle § 68 písm. e) s. ř. s. vyloučena. Taková žaloba měla být podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítnuta. Vzhledem k tomu, že tak krajský soud neučinil a o žalobě proti rozhodnutím o námitkách proti postupu kontrolního pracovníka rozhodoval věcně, musel Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušit a podle téhož ustanovení, věty za středníkem, současně rozhodl o odmítnutí žaloby.

Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že žalobce v daném případě svou žalobu směřoval jak proti rozhodnutím o námitkám proti postupu kontrolního pracovníka, tak současně požadoval, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v provádění opakované daňové kontroly. Krajský soud v prvém rozhodnutí o žalobě (usnesení ze dne 25. 6. 2003) žalobu v této části rovněž odmítl, a to z důvodů, že k zásahu došlo před účinností s. ř. s.

a i kdyby byla lhůta počítána od nabytí účinnosti s. ř. s., jednalo by se o žalobu podanou opožděně. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 6. 2004 kasační stížnost v části směřující proti odmítnutí žaloby na vydání rozsudku o zákazu pokračování v provádění kontroly zamítl, a to z důvodů, že vůbec nepřicházela v úvahu tam, kde daňový řád stanovil prostředek nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., za jaký považoval podání námitek a rozhodnutí o nich. V tom se s ním ovšem rozšířený senát neztotožnil; vyslovil, že žalobce musí vyčerpat právní prostředek stanovený zákonem k jeho ochraně, tedy námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu, ovšem bez vyústění v soudní přezkum rozhodnutí o námitkách, ale jako předpoklad pro žalobu proti nezákonnému zásahu, přičemž subjektivní lhůta k jejímu podání se odvíjí od vědomosti o výsledku jejich vyřízení (viz usnesení č. j. 2 Afs 144/2004 - 110). Nejvyšší správní soud proto dále vážil, zda v daném případě nebyl řešením rozporů v rozhodovací činnosti soudů žalobce připraven o soudní ochranu a nad rámec odůvodnění vztahujícího se k výroku se zabýval i kasačními námitkami brojícími proti posouzení daňové kontroly v daném případě jako nezákonně opakované. Skutkové okolnosti i právní závěry z nich plynoucí jsou přitom shodné, ať jsou posuzovány ve vztahu k zákonnosti rozhodnutí o námitkách či ve vztahu k možnosti úspěšnosti žaloby proti nezákonnému zásahu.

Ze spisu je zřejmé, že u žalobce byla provedena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 1996, 1997 v říjnu a listopadu r. 1998 a o výsledku byla sepsána zpráva dne 7. 12. 1998, č. j. 46182/98/082 930/5990. Další kontrola za zdaňovací období r. 1997, 1998, 1999, 2000 byla zahájena dne 26. 11. 2001. Prověřované skutečnosti týkající se zdaňovacího období r. 1997, 1998 jsou zřejmé z protokolu ze dne 12. 11. 2002 a z výzvy k prokázání skutečností z téhož data. Věcně se jednalo o problém vkladů na základě smluv o tichém společenství, rozporů v podílech na ztrátě a ve vrácených vkladech - tedy skutečnostech neodpovídajících uzavřeným smlouvám. Závěry spis žalovaného neobsahuje, navazují pouze námitky daňového subjektu a rozhodnutí o nich. Žalobce vycházel v žalobě z toho, že jde o kontrolu za stejné zdaňovací období, v kasační stížnosti poukazuje na judikaturu Ústavního soudu opět se závěrem o vyloučení opakování daňové kontroly vůbec a dále na obecné vymezení předmětu opakované kontroly, které je totožné s vymezením předmětu kontroly v r. 1998. Krajský soud v napadeném rozsudku zdůraznil judikaturu Ústavního soudu, která opakování kontroly za určitých podmínek nevylučuje s tím, že v daném případě neshledal nepřípustnost opakování kontroly proto, že opakovaná kontrola byla zaměřena výhradně na dopad smluv o tichém společenství na prověřovaný základ daně a z ničeho nevyplývá, že by tyto skutečnosti byly předmětem kontroly prováděné v r. 1998. Těmto závěrům krajského soudu lze přisvědčit a znovu jako v usnesení rozšířeného senátu poukázat např. na nález Ústavního soudu z 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02. Rozšířený senát se vyslovil k podmínkám opakované kontroly (zjištění nových skutečností), nezbytnost vymezení jejího rozsahu nevztáhl jen k okamžiku jejího zahájení, ale i k jinému úkonu, když k této vědomosti o důvodech opakované kontroly (a tedy o jejím nezákonném opakování) vztáhl počátek objektivní lhůty. Uvedené lze shrnout tak, že samotné opakování kontroly z ní nečiní kontrolu nezákonnou, a jiné důvody tvrzené žalobou pro takové její posouzení zjištěny nebyly.

Nelze také opomenout, že pokud žalobce i nadále sdílí přesvědčení o nezákonném opakování daňové kontroly a na jejím základě bude vydán dodatečný platební výměr, má za dané situace možnost v případné žalobě proti odvolacímu rozhodnutí uplatnit námitku nezákonného procesu předcházejícího vydání rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud tedy zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu a žalobu současně odmítl. Podle § 60 odst. 3, § 120 s. ř. s. vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 2. listopadu 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu