



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **P. M.**, zastoupeného Mgr. Davidem Burjánkem, advokátem se sídlem Palackého 211, Turnov, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Bílině**, se sídlem Žižkovo náměstí 61, Bílina, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 12. 2007, č. j. 15 Ca 173/2007 - 25,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 12. 2007, č. j. 15 Ca 173/2007 - 25, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobou ze dne 3. 9. 2007 se žalobce domáhal, aby krajský soud žalovanému správci daně zakázal „pokračovat v řízení, které zahájil vystavením oznámení o provedení svědecké výpovědi č. j. 17885/07/211930/0966 dne 25. 05. 2006 [správně „2007“ – pozn. soudu] a které označuje jako dodatečné vyměřovací řízení dle § 46 zákona o správě daní a poplatků“.

[2] V žalobních bodech žalobce v první řadě popsal dosavadní průběh daňového řízení. Uvedl, že Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 28. 3. 2007, č. j. 15 Ca 203/2005 - 50, zrušil pro vady řízení rozhodnutí odvolacího orgánu (Finančního ředitelství v Ústí nad Labem) i jemu předcházející dodatečný platební výměr, jímž mu žalovaný po provedení daňové kontrole dodatečně vyměřil daň za zdaňovací období roku 2002. Následně začal žalovaný ve věci opět provádět procesní úkony, o nichž žalobce

poprvé vyrozuměl již zmiňovaným přípisem ze dne 25. 5. 2007, č. j. 17885/07/211930/0966. K dotazu žalobce ohledně upřesnění probíhajícího řízení žalovaný sdělil, že vede dodatečné vyměřovací řízení dle § 46 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen daňový řád), přičemž práva a povinnosti daňového subjektu v takovém řízení jsou obecně zakotvena v § 2 odst. 1, 2, 8 a 9 daňového řádu. Proti postupu pracovníka správce daně žalobce podal námitku podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu, řízení o ní však žalovaný zastavil rozhodnutím ze dne 23. 7. 2007 podle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu, neboť probíhající daňové řízení není daňovou kontrolou.

[3] Podstatou právní argumentace v žalobě pak bylo, že podle § 46 odst. 7 daňového řádu musí vlastnímu dodatečnému vyměření daně předcházet zjištění a stanovení základu daně a daně odchylně, než bylo uvedeno v daňovém přiznání. Procesní postup zjišťování a prověřování základu daně a daně, stejně tak jako práva a povinnosti správce daně a daňového subjektu, upravuje pouze § 16 daňového řádu. Pokud tedy správce daně prověřuje základ daně, aniž by prováděl daňovou kontrolu, postupuje způsobem, který daňový řád nepředpokládá a jeho postup je nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Správce daně přitom nečinil své úkony ani v rámci mimořádných opravných prostředků podle § 54 a § 55b daňového řádu. V replice k vyjádření žalovaného dále žalobce vyslovil pochybnost o tom, že by z původního zrušujícího rozsudku krajského soudu bylo možno dovozovat jakýkoli pokyn či návod správci daně k pokračování v řízení a k doplnění důkazních prostředků.

[4] Krajský soud v Ústí nad Labem žalobu zamítl v záhlaví označeným rozsudkem. Uvedl, že pokud správce daně provádí dokazování poté, co bylo soudem zrušeno rozhodnutí finančních orgánů obou stupňů z důvodů neprovedení některých důkazů, pak tak činí v rámci pokračujícího vyměřovacího řízení. Vyměřovací řízení zahrnuje veškeré aktivity směřující k vyměření daně, včetně podání daňového přiznání, úkony v rámci případného vytýkácího řízení a úkony při dokazování, a pokračuje tak i po skončení daňové kontroly. V jeho rámci je proto správce daně oprávněn činit kromě daňové kontroly i další úkony směřující ke správnému zjištění a vyměření daně a opatřovat si i další důkazní prostředky, jejichž potřeba vyjde v řízení najevo. Naproti tomu daňovou kontrolu krajský soud vymezil tak, že jde o souhrn řady dílčích úkonů, které jsou ukončeny projednáním zprávy o daňové kontrole, a jde tak o samostatný, časově přesně ohraničený úsek vyměřovacího řízení. Krajský soud připomněl, že zpráva o daňové kontrole je pouze jedním z důkazních prostředků.

[5] Dále krajský soud konstatoval, že při pokračování ve vyměřovacím řízení musí správce daně v souladu s právním názorem soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku provést důkazy, které nebyly provedeny dříve v rámci daňové kontroly, může však provádět i další důkazy, vyjde-li taková potřeba najevo. Nicméně jako korektiv stavu, kdy dokazování není prováděno v rámci daňové kontroly, krajský soud zdůraznil požadavek, aby správce daně v takovém případě za dodržení zásad daňového řízení dal daňovému subjektu prostor k prokázání všech skutečností (§ 31 odst. 9 daňového řádu), seznámil daňový subjekt s výsledky nových zjištění, umožnil mu se k výsledku a způsobu zjištění vyjádřit a případně navrhnout jeho doplnění (analogicky podle § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 daňového řádu a v souladu se zásadou součinnosti). Žalovaný tedy nepochybil, pokud

provedl výslech svědků v souladu s názorem soudu obsaženým v odůvodnění předchozího zrušujícího rozsudku, a k tvrzenému nezákonnému zásahu tudíž nedošlo.

[6] K námitce žalovaného o nevyčerpání právních prostředků ochrany před nezákonným zásahem žalobcem soud s odkazem na § 87 odst. 1 s. ř. s. konstatoval, že v době jeho rozhodování již bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně o zastavení řízení o námitce proti postupu pracovníka správce daně. Před rozhodnutím soudu tedy došlo ke zhojení vytýkaného nedostatku.

[7] Proti tomuto rozsudku žalobce (dále též stěžovatel) podal včasnou kasační stížnost. Setrval při své žalobní argumentaci s tím, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zejména uvedl, že v době podání žaloby nebyly ze strany žalobce splněny podmínky k podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. K věci samé pak konstatoval, že v daňovém řízení se pouze snažil realizovat úkony, které mu byly předchozím rozsudkem (sp. zn. 15 Ca 203/2005) vytknuty jako neprovedené ve vztahu ke stanovení správného skutkového stavu. Dodal, že daňové řízení ve věci dodatečného vyměření daně za zdaňovací období roku 2002 dosud nebylo ukončeno.

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Jak vyplynulo ze správního spisu, v roce 2004 provedl žalovaný u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, v jejímž rámci dospěl k závěru o nutnosti stanovení daně za použití pomůcek. Dne 9. 12. 2004 vydal dodatečný platební výměr č. 1040000347, č. j. 41090/04/211970/6013, kterým žalobci doměřil daň ve výši 348 790 Kč. Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru zamítlo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 16. 8. 2005, č. j. 12794/05-1100.

[11] K následné žalobě Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 28. 3. 2007, č. j. 15 Ca 203/2005 - 50, zrušil pro vady řízení jak napadené rozhodnutí finančního ředitelství, tak i jemu předcházející dodatečný platební výměr a věc vrátil finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Podle krajského soudu finanční ředitelství ve svém rozhodnutí řádně nezdůvodnilo splnění podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek, přičemž správce daně mohl stanovit daň dokazováním a ve skutečnosti tak i učinil. Dále krajský soud shledal pochybení v tom, že správce daně neprovedl výslechy žalobcem navržených svědků.

[12] Po vrácení věci začal žalovaný správce daně provádět výslechy žalobcem dříve navržených svědků, přičemž o jejich konání žalobce předem vždy vyrozuměl, poprvé se tak stalo přípisem ze dne 25. 5. 2007, č. j. 17885/07/211930/0966. Při ústním jednání dne 18. 6. 2007 se žalobce správce daně dotázal, v rámci jakého řízení či úkonu mají být výslechy svědků provedeny a jaká jsou v tomto řízení či úkonu jeho práva a povinnosti. Na to žalovaný žalobci přípisem ze dne 27. 6. 2007, č. j. 20387/07/211930/0966, sdělil, že

s ohledem na zrušující rozsudek krajského soudu má v úmyslu provést „*dle pokynů soudu*“ žalobcem navržené svědecké výsledky, a to v rámci dodatečného vyměřovacího řízení dle § 46 daňového řádu. Dodal, že zákon práva a povinnosti daňového subjektu v tomto řízení taxativně nevymezuje, a současně odkázal na § 2 odst. 1, 2, 8 a 9 daňového řádu.

[13] Proti postupu pracovníka správce daně žalobce podal námitku podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu, v níž poukazoval na nesplnění judikaturou stanovených podmínek pro opakování daňové kontroly. Řízení o námitce však žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 7. 2007, č. j. 21818/07/211930/157, zastavil podle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu s tím, že probíhající daňové řízení není daňovou kontrolou.

[14] Žalobce se proti tomuto rozhodnutí žalovaného odvolal, ještě před rozhodnutím o odvolání však krajskému soudu dne 7. 9. 2007 zaslal poštou předmětnou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem. Příslušné finanční ředitelství následně rozhodnutím ze dne 19. 11. 2007, č. j. 14715/07-1500/500368, žalobcovo odvolání zamítlo, přičemž potvrdilo názor správce daně, že po zrušujícím rozsudku krajského soudu již postup správce daně nebyl daňovou kontrolou, ale (dodatečným) vyměřovacím řízením, v jehož rámci již námitku ve smyslu § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu podat nelze.

[15] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval žalovaným vznesenou otázkou splnění podmínek řízení o žalobě.

[16] Zde je třeba konstatovat, že krajský soud zcela pominul skutečnost, že marné vyčerpání jiných prostředků ochrany v době podání žaloby představuje podmínku řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, jejíž nedostatek způsobuje nepřipustnost žaloby (blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Pokud by tedy žalobce ke dni podání žaloby jiné dostupné prostředky ochrany nevyčerpal, nebyly by splněny podmínky řízení a krajský soud by z tohoto důvodu musel žalobu podle § 46 odst. 1 písm. d) a § 85 s. ř. s. odmítnout. Jestliže by tak neučinil v řízení o žalobě krajský soud, měl by tuto povinnost v řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[17] V daném případě však uvedená podmínka řízení splněna byla. Právo daňového subjektu podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně ve smyslu § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu je nutno připustit i v případě, kdy správce daně provádí dokazování v rámci vyměřovacího řízení, avšak mimo daňovou kontrolu. Toto právo je nepochybně projevem zásady součinnosti zakotvené pro celé daňové řízení v § 2 odst. 9 daňového řádu. Jeho podstatou je oprávnění daňového subjektu poukázat na dle jeho názoru nezákonný postup správce daně a tomu odpovídající povinnost správce daně buď takový postup daňovému subjektu vysvětlit nebo nejlépe ještě v rámci daňového řízení svůj případně nezákonný postup napravit [srov. obdobný závěr Nejvyššího správního soudu ve vztahu k právu daňového subjektu klást svědkům otázky podle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, vyjádřený v rozsudku ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60, publ. pod č. 1021/2007 Sb. NSS].

[18] Jestliže v předmětném případě žalovaný správce daně řízení o žalobcově námitce proti postupu pracovníka správce daně svým rozhodnutím ze dne 23. 7. 2007 zastavil, pak takový úkon nepředstavuje rozhodnutí o námitkách ve smyslu materiálním (srov. § 16 odst. 6 daňového řádu), a to přesto, že proti takovému rozhodnutí je přípustné odvolání dle § 27 odst. 2 daňového řádu. V rozhodnutí o námitkách totiž musí správce daně sdělit důvody, proč nelze námitkám vyhovět; za takový důvod však nelze považovat údajnou nepřipustnost námitek vedoucí k zastavení řízení o nich, ale vysvětlení zákonnosti postupu pracovníka správce, který je předmětem námitek. Pokud správce daně řízení o námitkách jako o nepřipustném podání zastavil, pak učinil předmětem svého posuzování a posuzování odvolacího orgánu nejprve otázku existence práva žalobce námitky podat.

[19] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v již výše zmiňovaném usnesení č. 735/2006 Sb. NSS mimo jiné uvedl, že může „*nastat i situace, kdy nadřízený pracovník oprávněný k rozhodnutí o námitkách proti postupu kontrolního pracovníka o námitkách nerozhodne vůbec, či učiní opatření, které ve skutečnosti vyhověním námitkám není, nebo je s vyřízením námitek v takovém prodlení, že lze důvodně pochybovat o tom, že nápravu provede. V takovém případě je třeba lhůtu k podání žaloby počítat od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek.*“

[20] Nelze přehlédnout, že výkladem, podle něhož by byla přípustnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem v takovémto případě vázána až na vydání rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení o námitkách, mohlo by být poskytnutí efektivní soudní ochrany proti nezákonnému zásahu znemožněno nebo vyloučeno. To platí i pro případ, kdy by nadřízený orgán rozhodnutí o zastavení řízení o námitkách zrušil a správce daně by o námitkách rozhodoval znovu. Implicitním atributem soudní ochrany v případě nezákonného zásahu je bezprostřední časová souvislost s trváním zásahu nebo jeho následků (§ 86 s. ř. s.).

[21] Pro úplnost lze ještě rozvést situaci, v níž by na základě odvolání daňového subjektu skutečně došlo ke zrušení rozhodnutí správce daně o zastavení řízení. Jestliže by následně správce daně rozhodl o námitkách negativně, nemělo by to na projednání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem vliv. Pokud by však správce daně námitkám vyhověl a tím by došlo k ukončení nezákonného zásahu a odstranění jeho následků, pak by bylo na místě řízení o případné žalobě na ochranu před nezákonným zásahem zastavit podle § 86 s. ř. s.

[22] Co se týče posouzení merita věci, rozhodující tříčlenný senát Nejvyššího správního soudu při předběžné poradě dospěl k právnímu názoru, který je odlišný od právních názorů vyslovených Nejvyšším správním soudem v rozsudcích ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 113/2006 - 70, a ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, publ. pod č. 868/2006 Sb. NSS, pročež věc usnesením ze dne 18. 6. 2008, č. j. 1 Aps 2/2008 - 52, postoupil rozšířenému senátu. Přitom identifikoval hned dvě sporné právní otázky relevantní pro posouzení věci, totiž zda „*[v]případě, kdy krajský soud zruší rozhodnutí odvolacího orgánu i rozhodnutí správce daně prvého stupně, s tím, že je třeba provést další (daňovým subjektem dříve navržené) důkazy, tedy z procesních důvodů a nikoli proto, že daň neměla být vůbec doměřena, je správce daně prvého stupně podle daňového řádu vůbec oprávněn k dalšímu postupu v daňovém řízení*“, a dále, za předpokladu, že odpověď na

první otázku je kladná, zda „*může správce daně v dalším řízení doplňovat dokazování v rámci (opakované) daňové kontroly, i pokud již dříve daňovou kontrolu provedl a ukončil projednáním zprávy o ní, nebo může doplňovat dokazování i bez provedení opakované daňové kontroly za současné analogické aplikace ustanovení § 16 daňového řádu, která zakotvují práva daňového subjektu v daňové kontrole*“.

[23] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu o předložených otázkách rozhodl a věc vrátil k projednání a rozhodnutí prvnímu senátu usnesením ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76.

[24] V první řadě řešil rozšířený senát otázku podmínek pro zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně krajským soudem a dospěl k závěru, že „*o jakolností případu, za nichž je krajský soud podle § 78 odst. 3 s. ř. s. oprávněn zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, je třeba posuzovat i ve vztahu k právní úpravě, podle níž bylo správní řízení vedeno*.“ Ve vztahu k úpravě zakotvené v daňovém řádu pak s odkazem na právní názor, jenž sám vyjádřil v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75 (publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS), shledal, že „*prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí (platebního výměru) v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Nemůže-li tak učinit po zrušení rozhodnutí odvolacím orgánem, nemůže tak učinit ani po zrušení platebního výměru soudem*.“ K postupu správních soudů pak upřesnil, že „*rozhoduje-li tedy krajský soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle daňového řádu, není důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (platební výměr) tam, kde má řízení pokračovat. V takovém případě je na místě zrušit pouze rozhodnutí žalovaného, jehož zaváže právním názorem. Řízení se tak vrací do odvolacího stadia*.“

[25] Vzhledem k výše uvedenému pak rozšířený senát nebyl oprávněn odpovědět na druhou položenou otázku, neboť „*není-li na místě, aby krajský soud zrušil v daňovém řízení přímo dodatečný platební výměr z důvodů odstranitelných procesních vad a nemůže-li prvostupňový správce daně v daňovém řízení po jeho zrušení pokračovat, nelze řešit otázku, jakým způsobem má další řízení probíhat*.“

[26] Rozšířený senát současně uvedl, že otázkou navazující na závěr o nemožnosti pokračování v řízení po zrušení platebního výměru soudem je, „*jaký je další možný postup správce daně. Zůstává zde totiž řízení, které bylo zahájeno a dodatečný platební výměr, jímž bylo ukončeno, byl zrušen; přitom není možnost v řízení pokračovat. Takové řízení může být pouze zastaveno, a to podle § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu pro odpadnutí důvodu řízení. Nemožnost vydání nového dodatečného platebního výměru brání pokračování v řízení, což je třeba podřadit tomuto ustanovení*.“

[27] Ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná 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 (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS).

[28] Krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku explicitně vyjádřil v podstatě pouze k podmínce třetí. Avšak vzhledem k tomu, že o žalobě rozhodl meritorně, považoval zřejmě ostatní podmínky za splněné. Též účastníci řízení činili sporným pouze splnění třetí podmínky. Ani Nejvyšší správní soud nemá v souzeném případě pochyb o splnění první, druhé, čtvrté, páté a šesté podmínky. Vede-li správce daně vůči daňovému subjektu „dodatečné vyměřovací řízení“ jsou jednotlivé úkony činěné v rámci takového řízení, jakož i toto řízení jako celek, zajisté způsobilé přímo zasáhnout do právní sféry daňového subjektu. Vybočuje-li takové řízení (či jeho jednotlivé úkony) ze zákonných mezí, dochází, obdobně jako u nezákonné daňové kontroly, k porušování množství ústavně zaručených práv daňového subjektu, v úvahu zde přichází zejména porušení práva na sféru osobní svobody či porušení práva na ochranu vlastnictví (blíže viz již výše uvedené usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. 735/2006 Sb. NSS). Pokud jde o šestou podmínku, sám žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že *„daňové řízení ve věci dodečného vyměření základu daně a daně za zdaňovací období roku 2002 nebylo dosud ukončeno.“*

[29] Při posuzování splnění podmínky třetí však krajský soud pochybil. Jestliže žalovaný správce daně pokračoval v daňovém řízení po zrušení dodečného platebního výměru krajským soudem, je z výše uvedených důvodů zřejmé, že postupoval v rozporu se zákonem.

[30] Nesprávné posouzení této právní otázky je důvodem pro zrušení napadeného rozsudku. V dalším řízení se však krajský soud bude zabývat též otázkou dalšího trvání tvrzeného zásahu, a to z hlediska případné aplikace § 86 s. ř. s.

[31] Vzhledem k tomu, že kasační stížnost byla shledána důvodnou, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. prosince 2009

Kaniová

JUDr. Lenka

předsedkyně senátu