

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci **žalobce MEGA, a. s.,** se sídlem Drahobejlova 1452/54, Praha 9, zastoupeného Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, 602 00 Brno, proti **žalovanému Finančnímu úřadu v Ústí nad Labem,** se sídlem Dlouhá 3359, 400 21 Ústí nad Labem, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 2. 2005, č. j. 15 Ca 165/2004 - 102,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 2. 2005, č. j. 15 Ca 165/2004 - 102, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce se žalobou na ochranu před nezákonným zásahem domáhal, aby soud zakázal žalovanému zasahovat do jeho práv neoprávněným ukončením daňové kontroly a přikázal mu, aby řízení vrátil do daňové kontroly a znovu řádně projednal zprávu o daňové kontrole a současně zrušil rozhodnutí o námitce žalobce ze dne 11. 6. 2004 a dále i rozhodnutí o zastavení řízení ve věci žalobcovy námitky ze dne 14. 7. 2004 s tím, že zaslání zprávy o daňové kontrole poštou nemá pro žalobce právní účinky. Návrh žalobce odůvodnil zejména tím, že žalovaný neoprávněně ukončil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 1998 až 2000 tak, že zprávu o daňové kontrole zaslal žalobci poštou, ač k tomuto postupu nebyly splněny zákonné podmínky § 16 odst. 8 věty poslední zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“). Žalobce na stanovení termínu k projednání zprávy o daňové kontrole reagoval písemně formou námitek, v nichž uvedl proč nejsou splněny podmínky k projednání zprávy, tyto námitky však žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 6. 2004 zamítl. Proti zaslání zprávy o daňové kontrole poštou žalobce rovněž podal námitku, řízení o této námitce však bylo rozhodnutím

ze dne 14. 7. 2004 zastaveno s tím, že jde o podání nepřípustné, neboť daňová kontrola byla již ukončena.

Žalobce v žalobě uváděl též argumenty o tom, že daňová kontrola je v jeho případě i zahájena a prováděna v rozporu se zákonem k tomu nepříslušným správcem daně a pro případ, že by se soud ztotožnil se žalobcem v tom, že samo zahájení a provádění daňové kontroly je nezákonným zásahem, navrhl, aby soud zakázal žalovanému zasahovat do jeho práv neoprávněným prováděním daňové kontroly, přikázal mu vrátit řízení před započetí daňové kontroly a deklaroval nicotnost rozhodnutí o námitkách, která podal.

Krajský soud nejprve návrh žalobce, jímž se domáhal zrušení rozhodnutí o námitkách ze dne 11. 6. 2004 a ze dne 14. 7. 2004 vyloučil k samostatnému řízení a poté usnesením ze dne 24. 2. 2005 žalobu odmítl. V odůvodnění rozhodnutí poukázal na to, že zahájení a ukončení daňové kontroly jsou úkony správce daně adresované daňovému subjektu a jsou s nimi spojena práva a povinnosti kontrolovaného subjektu, zákonným prostředkem k ochraně daňového subjektu jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“). Soud dospěl k závěru, že žalobce tak má možnost domáhat se ochrany proti nezákonně provedené daňové kontrole jinými právními prostředky a žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je tak ve smyslu § 85 s. ř. s. nepřípustná, přičemž není rozhodné, zda již v průběhu daňového řízení žalobce některý z prostředků sloužící k ochraně před nezákonným provedením daňové kontroly využil.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozhodnutí krajského soudu včasnou kasační stížností, obsahem se opírající o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Protože dalším rozhodnutím krajského soudu z téhož dne, č. j. 15 Ca 164/2004 – 108, byla odmítnuta i jeho žaloba, jíž se domáhal podle § 65 a násl. s. ř. s. zrušení rozhodnutí o námitkách ze dne 11. 6. 2004 a 14. 7. 2004, a i toto rozhodnutí napadl kasační stížností, odůvodnil stěžovatel obě kasační stížností společnou argumentací ve vztahu k oběma rozhodnutím krajského soudu.

Zejména namítá, že institut námitek nelze považovat za možnost ochrany před nezákonným ukončením daňové kontroly, neboť daňová kontrola je úkonem státního orgánu jako takového, zatímco institut námitek je obranou proti postupu a činnosti pracovníka správce daně. Poukázal na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. I ÚS 512/2002, z něhož vyplývá, že Ústavní soud nepovažuje námitku za právní prostředek na ochranu práv před nezákonným zásahem orgánu veřejné moci, ale naopak za součást toho, co zákon označuje za nezákonný zásah. Stěžovatel se dovolává toho, že pokud se nemohl v předchozích řízeních domoci práva na ochranu před nezákonným zásahem ať již proto, že právní řád prostředky ochrany neposkytuje, anebo nebyl při jejich uplatnění úspěšný, může se domáhat práva žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. Poukázal i na to, že podal v daňovém řízení námitku proti ukončení daňové kontroly, o níž bylo rozhodnuto tak, že bylo zastaveno řízení; proti takovému rozhodnutí je sice opravný prostředek přípustný, toto rozhodnutí však bylo neplatné, přičemž správní orgán odmítl ověřit jeho neplatnost.

Otázkou soudní ochrany v případě zahájení a provádění daňové kontroly se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který své právní závěry vyslovil v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS. K otázce posouzení charakteru rozhodnutí o námitkách proti postupu pracovníka správce daně

při daňové kontrole ve vztahu k ochraně před nezákonným zásahem způsobeným nezákonně opakovanou daňovou kontrolou, uvedl následující.

Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, publikovaném pod č. 437/2005 Sb. NSS, pojem daňové kontroly ve smyslu § 16 daňového řádu nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení. Daňová kontrola však není ani samostatným řízením, nýbrž – podle svého systematického zařazení v daňovém řádu – je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení.

Účelem daňové kontroly je v souladu s § 16 odst. 1 daňového řádu zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňová kontrola je zpravidla zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Ukončena je sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, tedy souboru relevantních poznatků z daňové kontroly vyplynuvších. Tuto zprávu charakterizoval Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, Sb.n.u.ÚS, sv. 30, č. 63, s. 129 tak, že ji nelze pokládat za rozhodnutí, neboť na jejím základě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznáváno právo ve smyslu § 32 daňového řádu, ale za pouhý podklad pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru.

Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím. Případný dodatečný platební výměr, jímž by správce daně na základě výsledků daňové kontroly doměřil daň, již není součástí daňové kontroly. Pokud dodatečný platební výměr následuje, tak je to až po skončení daňové kontroly a přirozeně pouze tehdy, jsou-li výsledkem kontrolních zjištění skutečnosti odůvodňující dodatečné stanovení daně.

Jsou to právě tyto dvě skutečnosti, které jsou významné pro další úvahy o charakteru rozhodnutí o námitkách proti postupu správce daně a pro způsob, jakým lze ve správním soudnictví poskytnout ochranu proti nezákonné daňové kontrole. Za prvé, samotný proces daňové kontroly nemusí vždy vyústit v soudem přezkoumatelné rozhodnutí. Za druhé, zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím ve smyslu § 32 daňového řádu. Není však ani rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s.

Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu ve vztahu k pracovníku správce daně právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně. Tyto námitky vyřizuje podle § 16 odst. 6 daňového řádu pracovník správce daně nejblíže nadřízený tomu, vůči němuž námitky směřují. Nadřízený pracovník námitce buď vyhoví a zajistí nápravu, anebo daňovému subjektu sdělí písemně důvody, pro které nelze námitce vyhovět. Ze slov zákona, podle nichž se proti rozhodnutí nadřízeného pracovníka správce daně nemůže kontrolovaný daňový subjekt samostatně odvolat, nelze dovozovat závěr o předběžné povaze rozhodnutí o námitkách; takový právní závěr by bylo možno zaujmout jedině tehdy, kdyby ve všech případech existovalo nějaké konečné rozhodnutí v rámci řízení, vůči němuž by rozhodnutí o námitkách mělo povahu rozhodnutí předběžného. Tak tomu však není, neboť zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím vůbec, natož rozhodnutím konečným, a dodatečný platební výměr, který rozhodnutím je, je vydáván pouze tehdy, jsou-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnosti odůvodňující stanovení daně.

Právní názor, podle něhož by se proti vyřízení (či proti nevyřízení) námitek mohl daňový subjekt bránit až v žalobě směřující proti rozhodnutí o daňové povinnosti samotné, je neudržitelný. V konečném důsledku by totiž znamenal odepření soudní ochrany. V případech, kdy by po provedené daňové kontrole správce daně nevydal dodatečný platební

výměr, by byl daňový subjekt ponechán zcela bez soudní ochrany. V případech, kdy by daň doměřena byla a bylo by možné soudní cestou následně napadat dodatečný platební výměr, by zase soud neposkytoval ochranu proti samotné nezákonné daňové kontrole, ale jen proti případně vydanému rozhodnutí.

Rozšířený senát konkrétní argumentací doložil, že nezákonná daňová kontrola porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů a dospěl k závěru, že daňovému subjektu musí být poskytnuta soudní ochrana nejen proti nezákonným platebním výměrům, ale i proti nezákonným daňovým kontrolám, které jim předcházejí, resp. proti nezákonným daňovým kontrolám vůbec.

Otázkou nicméně zůstává, který soud a v jakém řízení má ochranu poskytnout.

Daňová kontrola sama představuje zásah správního orgánu ve smyslu § 82 s. ř. s. Zda jde o zásah nezákonný, který porušuje subjektivní právo žalobce, nebo o zásah jsoucí v souladu s právem, je již závěrem o věcné legitimaci. V tomto smyslu je zapotřebí přisvědčit úvahám vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2004, č. j. 2 Afs 17/2003 - 54, podle něhož spadá pod pojem zásahu velké množství faktických činností správních orgánů, ke kterým jsou různými zákony oprávněny. Jde o úkony neformální, pro které mohou a nemusí být stanovena pravidla, např. faktické pokyny (typicky v dopravě), bezprostřední zásahy (při ohrožení, při demonstraci, příkazy ke zjednání nápravy), zajišťovací úkony atd. Jedná se tedy obecně o úkony, které nejsou činěny formou rozhodnutí, ale přesto jsou závazné pro osoby vůči nimž směřují. Tyto osoby jsou povinny na jejich základě něco konat, nějaké činnosti se zdržet nebo nějaké jednání strpět, a to na základě jak písemného, tak i faktického (ústního či jinak vyjádřeného) pokynu či příkazu. Kromě neformálnosti samotného zásahu je neformální i donucení v případě nerespektování pokynu či příkazu (když ovšem i donucení je zahrnuto pod legislativní zkratku „zásah“). Zahájení kontroly je určitým úkonem správce daně směřujícím proti daňovému subjektu a jsou s ním spojeny povinnosti kontrolovaného subjektu. Průběh kontroly je pak charakterizován řadou postupně prováděných úkonů pracovníka kontrolu provádějícího směřujících vůči kontrolovanému subjektu (§ 16 daňového řádu). Při nedodržení zákona nebo překročení jeho rámce, by se mohlo jednat o nezákonný zásah.

S ohledem na výše uvedené uzavřel rozšířený senát Nejvyššího správního soudu úvahu o nezbytnosti soudní ochrany před nezákonnou daňovou kontrolou tak, že zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s.

V případě nezákonné daňové kontroly jsou jiným prostředkem ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., 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.

U nezákonné daňové kontroly není soudní ochranou žaloba podle § 65 odst. 1 s. ř. s. proti rozhodnutí nadřízeného pracovníka o námitkách. Kdyby soudní ochranu poskytovala žaloba podle § 65 odst. 1 s. ř. s., žaloba podle § 82 s. ř. s. by nebyla možná. 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.

Z uvedeného plyne závěr, že žaloba proti nezákonnému zásahu spočívajícím v nezákonné daňové kontrole podle § 82 s. ř. s. je přípustná až poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený zákonem k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.), tedy námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Jejich využití je tedy předpokladem věcného projednání žaloby proti nezákonnému zásahu a od vědomosti o výsledku jejich vyřízení se odvíjí lhůta k podání žaloby.

Jestliže v předmětné věci krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelova žaloba na ochranu před nezákonným zásahem - ukončení daňové kontroly - je žalobou nepřípustnou, protože stěžovatel má možnost se domáhat ochrany jinými právními prostředky, a to námitkami dle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu, je tento úsudek nesprávný.

Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 1 napadené usnesení krajského soudu 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 usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. srpna 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu