ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Ing. Zdeněk Nymburský,** zast. JUDr. Alešem Zemanem, advokátem se sídlem Svobodova 7, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad v Nymburku,** se sídlem Bedřicha Smetany 55, Nymburk, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 12. 5. 2011, č. j. 44 Af 18/2010 - 42,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhal vydání rozsudku, jímž by bylo žalovanému do dvou měsíců od právní moci rozsudku uloženo provedení daňové kontroly u společnosti v konkurzu, zápisy z kontroly byly neprodleně předány žalobci a případné poznatky o páchání trestné činnosti byly neprodleně předány orgánům činným v trestním řízení. Krajský soud v Praze ve shora citovaném usnesení konstatoval, že se stěžovatel domáhá provedení určitých procesních úkonů, které mohou, avšak nemusí, být završeny vydáním rozhodnutí. Krajský soud poukázal rovněž na skutečnost, že žádné ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ani zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, nenaznačují povinnost správce daně zahájit daňovou kontrolu na základě návrhu třetí osoby, neboť daňová kontrola je zahajována pouze z moci úřední. Dle krajského soudu podaná žaloba směřuje k jiným účelům, než k nim směřuje řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti a z uvedeného důvodu shledal žalobu nepřípustnou. Krajský soud dle ust. § 46 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, žalobu odmítl.

Proti tomuto usnesení podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. b), c) d) a e) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen s. ř. s.).

Stěžovatel namítá, že napadené usnesení je nedostatečné, což následně způsobuje jeho nepřezkoumatelnost. Dle stěžovatele krajský soud vycházel z ne zcela pravdivého vyjádření žalovaného ze dne 31. 1. 2011. V tomto vyjádření uvádí žalovaný řadu tvrzení, která jsou jistým způsobem účelová, neodpovídají skutečnému stavu věci a jsou k osobě stěžovatele, jako statutárního orgánu – jednatele spol. K+Z Handel-Montagebau, s.r.o., zaujatá a neobjektivní. Není například pravdivé tvrzení, že správní orgán neměl možnost provést navrženou kontrolu všech daní za roky 2004 až 2006, když právě stěžovatel, jako statutární orgán uvedené společnosti, měl podezření, že správce konkurzní podstaty uvedl nepravdivé údaje o hospodaření, majetku a daních za uvedená účetní období. Nepravdivá jsou rovněž tvrzení, že správce konkurzní podstaty podal včas přiznání k daním, včetně příloh. Stěžovatel nesouhlasí s názorem správce daně, že provedení daňové kontroly nebylo možné z důvodu, že na uvedenou společnost byl prohlášen konkurz a bezdůvodně odmítl provést kontrolu i když věděl, že stěžovatel upozornil na skutečnost, že správce konkurzní podstaty vykázal zkreslené údaje o hospodaření, jmění a daních, čímž zřejmě snížil jejich povinný odvod. Finanční úřad v Nymburku byl tedy v rozporu se zákonem nečinný.

Ve vztahu k napadenému usnesení krajského soudu považuje stěžovatel za nepravdivé tvrzení, že stěžovatel měl vůči správci daně liknavý přístup v době před prohlášením konkurzu a další domněnky žalovaného, na nichž soud založil své odůvodnění. Je zcela pochopitelné, že stěžovatel v žalobě neuvedl, jaké rozhodnutí má správce daně vydat, když tomuto orgánu jednoznačně vyplývá povinnost po provedené daňové kontrole vydat platební výměr. Stěžovatel považuje za zcela nepochopitelné vydané usnesení ze dne 10. 3. 2011, ve kterém byl žádán, aby vyjádřil souhlas s rozhodnutím bez nařízení jednání, přičemž žalobce svým stanoviskem podaným dne 4. 4. 2011 vyjádřil svůj nesouhlas.

Stěžovatel považuje rozhodnutí soudu za vydané v rozporu se s. ř. s., v rozporu s ust. § 229 odst. 3 o. s. ř., je zmatečné a současně v rozporu s čl. 38 Listiny základních práv a svobod. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud usnesení Krajského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k opětovnému projednání.

Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že správce konkurzní podstaty plní své daňové povinnosti v průběhu konkurzu, a proto neshledal nutnost provedení daňové kontroly. Finanční úřad je orgán, který vybírá subjekty ke kontrole podle určitých kritérií a nemůže pracovat na objednávku jedné ze stran. Rovněž tak žalovaný neshledal důvod pro posouzení jednání jako naplňujících skutkovou podstatu některého z daňových trestných činů a důvod pro postup dle § 8 trestního řádu v návaznosti na ust. § 53 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

Ze spisu se podává, že stěžovatel je jednatelem a společníkem společnosti K+Z Handel-Montagebau s.r.o. (dále jen společnost), na níž byl usnesením Krajského soudu

v Praze dne 22. 5. 2005 prohlášen konkurz. Správcem konkurzní podstaty byl ustanoven JUDr. Zdeněk Šulc. Dne 17. 10. 2007 podal stěžovatel žalovanému správci daně návrh na provedení daňové kontroly veškerých daní za roky 2004, 2005 a 2006 z důvodu, že správce konkurzní podstaty uvedl v daňových přiznáních zkreslené a chybné údaje týkající se jednotlivých daní. Na uvedenou žádost reagoval žalovaný sdělením ze dne 15. 11. 2007, v němž uvedl, že ustanovený správce plní své povinnosti, podává za společnost daňová přiznání a návrh stěžovatele nepovažuje za opodstatněný. Dne 31. 12. 2007 podal stěžovatel opakovanou žádost o provedení daňové kontroly ve věci všech daní za předmětná zdaňovací období. Dne 18. 1. 2008 opětovně žalovaný správce daně sdělil stěžovateli, že na základě údajů v podaných daňových přiznáních neshledal důvod k provedení daňové kontroly. Dne 18. 2. 2008 požádal stěžovatel Finanční ředitelství v Praze o prověření důvodů odmítnutí provedení daňové kontroly a současně požádal o provedení daňové kontroly v co nejkratším termínu. K žádosti stěžovatele finanční ředitelství sdělilo, že neshledalo požadavek na provedení kontroly opodstatněným, není jakkoli oprávněno zasahovat do výběru subjektů ke kontrole a názory vyjádřené v sděleních správce daně plně respektuje. Finanční ředitelství uvedlo, že ze stěžovatelových podání vyplývá, že se zřejmě dostal do rozporu se správcem konkurzní podstaty a tyto spory hodlá stěžovatel řešit prostřednictvím daňové kontroly. FŘ uvedlo, že finanční úřady nejsou orgány pracující na objednávku jedné ze stran případného sporu. Správce konkurzní podstaty podává soudu pravidelně zprávy o své činnosti a spolupracuje s věřitelským výborem. Do konkurzního řízení vstoupilo krajské státní zastupitelství, takže činnost správce je nejen pod dohledem soudu, věřitelského výboru, ale i krajského státního zastupitelství. Závěrem FŘ uvedlo, že pokud by z informací získaných v konkurzním řízení finanční úřad zjistil, že jsou zkracovány příjmy státního rozpočtu, nepochybně by tento nežádoucí stav řešil pomocí daňových nástrojů.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu a neshledal kasační stížnost důvodnou.

Předně je nutno uvést, že za situace, kdy byla žaloba odmítnuta podle ust. § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., přichází v úvahu pouze důvod pro kasační námitky dle ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení.

Nejvyšší správní soud uvádí, že jedním z logických atributů požadavků na rozhodování orgánů veřejné moci v právním státě je rozhodování v přiměřeném čase, respektive rozhodování bez zbytečných průtahů. Kodifikaci tohoto obecného principu právního státu ostatně obsahuje nejenom současně platný správní řád (§ 6 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád), ale též správní řád předchozí (srov. např. § 3 odst. 3 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení); uvedené ostatně plyne ze samotného ústavně zakotveného principu právního státu. V souvislosti s nyní souzenou věcí je nutno poukázat na ustanovení § 7 nyní platného zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, který základní zásady správy daní, mezi něž patří též výše citované vyřizování věcí bez zbytečných průtahů, výslovně vztahuje na veškeré počínání správce daně.

Smyslem žaloby proti nečinnosti správního orgánu podle ustanovení § 79 s. ř. s. je pak posoudit, zda je správní orgán nečinný, a pro tento případ mu nařídit vydání rozhodnutí či osvědčení. Soudní řízení v tomto případě končí vydáním rozsudku, jímž se

správnímu orgánu nařizuje vydat rozhodnutí či osvědčení ve stanovené lhůtě. Smysl řízení je však dosažen až po jeho ukončení, tj. samotným faktickým vydáním rozhodnutí či osvědčení. Soudní řízení má samozřejmě svůj význam pouze tehdy, pokud nečinnost správního orgánu trvá. Pomine-li nečinnost v průběhu soudního řízení, soud žalobu zamítne podle § 81 odst. 3 s. ř. s., neboť vychází ze skutkového stavu, který zde je v den rozhodnutí soudu. Dovolání se ochrany u soudu je však omezeno na případy, kdy ve správním řízení správní orgán má povinnost vydat rozhodnutí nebo má povinnost vydat osvědčení, má tak učinit v určité zákonem stanovené lhůtě a žalobce vyčerpal, pokud mu je ovšem zákon o správním řízení zakládá, zákonné prostředky k ochraně před nečinností správního orgánu.

Ve věci stěžovatelem podané žaloby, kdy stěžovatel za nečinnost správce daně považoval neprovedení daňové kontroly na podkladě jím podaného podnětu, je však nutno uvést, že v daném případě podmínky pro zahájení řízení nebyly dány. Daňová kontrola (§ 85 a násl. daňového řádu) je určitý procesní postup (nikoli tedy řízení), tzn. soubor jednotlivých úkonů, kterými správce daně prověřuje tvrzení daňového subjektu a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jeho daňové povinnosti. Daňová kontrola je postup, který lze provádět pouze v daňovém řízení (nikoli i mimo něj, jako např. místní šetření, vysvětlení), zpravidla v jeho rovině nalézací. Obvykle daňová kontrola probíhá v řízení vyměřovacím, neboť její použití je právě v této fázi zpravidla nejúčelnější. Již z povahy a účelu daňové kontroly vyplývá, že se provádí až po skončení zdaňovacího období a rovněž až po uplynutí lhůty k podání daňového přiznání, přičemž je zahajována z moci úřední *(ex officio)*. V této souvislosti je vhodné uvést, že jak již Nejvyšší správní soud konstatoval ve své předešlé judikatuře, viz např. rozsudek ze dne 26. 6. 2007, č. j. 4 Ans 10/2006 - 59, přístupný na www.nssoud.cz, žalobou podle ust. § 79 a násl. s. ř. s., nelze se úspěšně domáhat ochrany v případě jakékoli pasivity správního orgánu, ale pouze v případech, kdy správní orgán má povinnost vydat ve správním řízení rozhodnutí ve věci samé nebo má povinnost vydat osvědčení, kdy je tedy žalobce nositelem veřejného subjektivního práva na vydání rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. Mezi případy, kdy správní orgán nemá povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé, patří i situace, kdy obdrží pouhý podnět či návrh na jehož podkladě by bylo lze zahájit řízení, které ovšem nelze zahájit jinak než z úřední povinnosti. Správní orgán při zahájení řízení z moci úřední totiž nemůže vycházet jen z úvah jiných osob, nýbrž je povinen při zjištění, že jsou splněny podmínky zákonem presumované, zahájit řízení vždy (viz např. § 9 odst. 2 daňového řádu).

Postup podle ust. § 85 a násl. daňového řádu je zahajován z moci úřední. Z kontextu ustanovení § 85 až § 88 daňového řádu je zcela zjevné, že daňovou kontrolu nelze zahájit návrhem fyzické nebo právnické osoby, ale může ji zahájit pouze správce daně z moci úřední. Jestliže stěžovatel žádal příslušného správce daně, aby provedl daňovou kontrolu u společnosti, v níž je společníkem a jednatelem, je třeba takové jeho podání hodnotit právě jen jako pouhý podnět či sdělení. Jak je již výše uvedeno, je pouze na úvaze správce daně, které subjekty podrobí daňové kontrole, popř. je správce daně vázán interními instrukcemi v rámci celostátní koordinace výběru subjektů k daňové kontrole. V daném případě však zde nebylo žádné řízení, v jehož rámci by se stěžovatel mohl úspěšně domáhat ochrany před nečinností správního orgánu.

Je tedy třeba přisvědčit zhodnocení krajského soudu, že v dané věci se stěžovatel nedomáhal toho, aby správní orgán konal, nýbrž se domáhal něčeho, k čemu institut ochrany proti nečinnosti dle ust. § 79 s. ř. s. neslouží. Stěžovatel se domáhal vyřízení věci správním orgánem zcela konkrétním způsobem a podle jeho představ, tedy aby správce daně zahájil daňovou kontrolu a vydal rozhodnutí – platební výměr, kterým vyměří resp. doměří jeho společnosti všechny daně za roky 2004, 2005 a 2006. Krajský soud také zcela případně vycházel z cit. rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 8. 7. 2009, č. j. 3 Ans 1/2009 - 58 (příst. na www.nssoud.cz), z něhož vyplývá, že ochranu proti nečinnosti nelze poskytnout tam, kde žádné správní řízení nebylo zahájeno, a je tedy vyloučeno, aby byl někdo zkrácen na svých veřejných subjektivních právech. Nadto je třeba přisvědčit krajskému soudu i v tom, že se v případě daňové kontroly jedná o soubor určitých procesních úkonů, které mohou, ale nemusí, být završeny vydáním rozhodnutí. Nejvyšší správní soud uvádí, že daňová kontrola je ukončena projednáním a podpisem zprávy o kontrole. Zpráva o daňové kontrole obsahuje kontrolní zjištění a teprve podle výsledků těchto zjištění je pak možno přistoupit k vyměření resp. doměření daně. Jak již zdejší judikoval, není zpráva o daňové kontrole rozhodnutím a na jejím základě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznávána práva. Zpráva o provedené daňové kontrole je pouhým podkladem pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení. *Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím* (viz. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, příst. na www.nssoud.cz). V tomto ohledu je tedy třeba odmítnout námitku stěžovatele, že bylo zcela pochopitelné, že stěžovatel v žalobě neuvedl, jaké rozhodnutí má správce daně vydat, když tomuto orgánu jednoznačně vyplývá povinnost po provedené daňové kontrole vydat platební výměr.

Lze tedy konstatovat, že žalovaný správní orgán v daném případě nepochybil, pokud sdělil stěžovateli přípisem, proč neshledal důvody uvedené v jeho žádostech opodstatněnými. Pokud nezahájil resp. neprovedl daňovou kontrolu u společnosti, nelze spatřovat v jeho nekonání nečinnost. Za daných okolností žalovanému nevznikla povinnost zahájit řízení (postup), nevznikla ani povinnost žalovaného něco konat ani povinnost vydat rozhodnutí. Stěžovatel za této situace pak ani nemohl bezvýsledně vyčerpat prostředky, které by mu v případech skutečné nečinnosti správního orgánu procesní předpisy k jeho ochraně stanovily.

Pro rozhodnutí o podané žalobě pak bylo podstatné, že příslušný správce daně neshledal ani důvody pro zahájení jakéhokoliv řízení či postupu řízení z úřední povinnosti, a nebyl zde ani žádný návrh, o němž by měl žalovaný povinnost rozhodovat. Stěžovatel se tedy nemohl žalobou na ochranu proti nečinnosti dle ust. § 79 odst. 1 s. ř. s., úspěšně domáhat ochrany proti nečinnosti, neboť již z povahy věci vyplývá, že zde nebylo ani kvalifikovaného (zákonem presumovaného) podnětu k zahájení řízení, ani zde nebylo řízení, které by směřovalo k vydání rozhodnutí ve věci samé. Neprovedením stěžovatelem požadovaných procesních úkonů, tedy vyřízením podnětu jinak, než jak zamýšlel a požadoval stěžovatel, a v případě, kdy nejsou dány zákonné podmínky pro vedení řízení, nemůže být stěžovatel jakkoli dotčen na svých subjektivních veřejných právech.

Obsah žaloby se zcela míjel s účelem, jaký plyne z právní úpravy řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti podle ust. § 79 a násl. s. ř. s. Jak je shora uvedeno, nelze se

úspěšně domáhat ochrany v případě jakékoli pasivity správního orgánu, nýbrž pouze v případech, kdy správní orgán má povinnost vydat ve správním řízení rozhodnutí ve věci samé nebo má povinnost vydat osvědčení a kdy žalobce je nositelem veřejného subjektivního práva na vydání rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. Tak tomu ovšem v dané věci nebylo. Neprovedení daňové kontroly nelze chápat jako nečinnost žalovaného, proti níž se lze bránit žalobou na ochranu proti nečinnosti podle § 79 s. ř. s. Jak totiž uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98, publikovaném pod č. 2206/2011 Sb. NSS, www.nssoud.cz, účelem nečinnostní žaloby *„je umožnit, aby soud přinutil správní orgán vydat rozhodnutí (ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.) ve věci samé a také případně osvědčení.“* Žalobou na ochranu proti nečinnosti se tak lze domáhat soudní ochrany pouze v případě, že správní orgán je povinen vydat rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Z daňového řádu však nevyplývá povinnost správce daně vydat rozhodnutí v případě, že nevyhoví žádosti daňového subjektu o provedení daňové kontroly, proto závěr krajského soudu o odmítnutí žaloby plně obstojí. Krajský soud proto nepochybil, pokud žalobu podle ust. § 46 s. ř. s. odmítl. Z toho důvodu nebylo třeba ani nařizovat ve věci ústní jednání.

Nejvyšší správní soud proto v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 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 17. února 2012

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu