

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: **L. J.,** zastoupený advokátem JUDr. Aloisem Deutschem, se sídlem v Brně, Smetanova 17, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj,** se sídlem v Pardubicích, Boženy Němcové 2625, (pův. žalovaný: Finanční úřad ve Svitavách, se sídlem T. G. Masaryka 15, Svitavy), o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 10. 7. 2012, č. j. 52 Af 30/2012 – 70,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

Nejvyšší správní soud na úvod předesílá, že s účinností od 1. 1. 2013 byly dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, dosavadní finanční úřady zrušeny, a právním nástupcem Finančního úřadu ve Svitavách se ve smyslu ustanovení § 8 a násl. zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s ustanovením § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), stal Finanční úřad pro Pardubický kraj se sídlem v Pardubicích (dále „žalovaný“), s nímž je v řízení pokračováno.

Včas podanou kasační stížností brojí žalobce jako stěžovatel proti usnesení shora označenému, jímž byla odmítnuta žaloba proti Zprávě o daňové kontrole Finančního úřadu ve Svitavách ze dne 28. 5. 2012, č. j. 83818/12/263931601105.

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl, že v daném případě napadený úkon není rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., žaloba není přípustná a podle ust. § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s ust. § 70 písm. a) s. ř. s. ji odmítl.

Stěžovatel jako důvody kasační stížnosti uvádí nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení otázky soudem v předchozím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., vady řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí jeho návrhu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

V kasační stížnosti stěžovatel konstatuje, že daňová zpráva je svým nikoliv formálním označením, ale svým obsahem se všemi z toho vyplývajícími důsledky rozhodnutím, jinými slovy, daňová zpráva vstupuje (a je vedlejší, zda přímo, či nepřímo) ve svých důsledcích do sféry práv a povinností žalobce. Jakékoliv právní úkony, ať už jde o úkony právnických, či fyzických osob, či úkony státu nemohou být vykládány jen podle své formy, ale podle obsahu. Pokud by orgán mající pravomoc rezignoval na tuto jistě univerzální zásadu, pak by se požadavky kladené na soudní rozhodnutí staly z čistě formalistických důvodů neproveditelnými. Krajský soud se v tomto smyslu věcí nezabýval, že provedená zpráva o daňové kontrole se dle ust. § 147 odst. 4 daňového řádu stává odůvodněním rozhodnutí o stanovení daně a konkrétně v případě žalobce pak odůvodněním pro vydání dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2009 a 2010 a na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1., 2., 3. a 4. čtvrtletí kalendářního roku 2010. Uvedená rozhodnutí na zprávu o kontrole pouze odkazují. Je zcela zřejmé, že se soud spokojil s konstatováním, že zpráva o daňové kontrole je „nerozhodnutím“. V tomto smyslu není jeho rozhodnutí přezkoumatelné.

Krajský soud se odvolává na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, z něhož dovozuje, že daná problematika byla již judikována. Konkrétně odkazuje na rozsudek č. j. 2 Afs 85/2005 - 117. Krajský soud si v tomto rozhodnutí všímá toho, že NSS konstatuje, „*že samotná kontrola není rozhodovacím procesem, zpráva o kontrole je při následném rozhodování správce daně jedním z důkazních prostředků (§ 31 odst. 4 daňového řádu), není ovšem pro rozhodnutí závazná.*“ Předmětem řízení v dané věci byl ale rozpor dodatečného výměru se závěry zprávy. Nikoliv tedy to co je předmětem tohoto řízení, kdy samotná zpráva o daňové kontrole je zdůvodněním následných rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů).

Dle stěžovatele zpráva o daňové kontrole zasáhla způsobem popsaným v žalobě i do jeho základního práva vymezeného v čl. 10 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel se domnívá, že pojem rozhodnutí použitý v Listině je pojmem širším než pojem použitý v zákoně. K tomuto výkladu dospívá i s přihlédnutím k zákonu o Ústavním soudu č. 182/1993 Sb. Tento zákon v ust. § 72 odst. 1 používá kromě pojmu rozhodnutí i pojem opatření nebo jiný zásah orgánu veřejné moci. Dá se tedy dovodit, že zákonodárce měl v listině pod pojmem rozhodnutí zcela jistě na mysli i jiné úkony. Bylo by jistě v rozporu

se smyslem obrany základních lidských práv, kdyby z ní byly vyloučeny ty úkony orgánů veřejné moci, které nejsou rozhodnutími v onom běžném slova smyslu. Pokud by soud nepřisvědčil názoru žalobce, je nutno navrhnout Nejvyššímu správnímu soudu, aby se obrátil ve smyslu čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky na Ústavní soud, protože je důvodné se domnívat, že § 70 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb. Je v rozporu s ústavním pořádkem ČR.

S ohledem na shora uvedené navrhuje žalobce, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu v celém rozsahu zrušil a vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný má za to, že kasační stížnost není důvodná a navrhuje její zamítnutí.

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [ust. § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Je-li kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, přichází pro stěžovatele v úvahu pouze kasační důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu v mezích důvodu uplatněného ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ve správním soudnictví jsou kontrole zákonnosti podrobena rozhodnutí orgánů veřejné správy, jimiž bylo rozhodnuto o právech a povinnostech fyzických a právnických osob, ve smyslu generální klauzule obsažené v čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, která je součástí ústavního pořádku České republiky. Současně však uvedené ustanovení připouští možnost, aby na základě výjimek zákonem výslovně stanovených byla některá rozhodnutí z přezkoumání vyloučena. Jedná se o kompetenční výluku uvedenou v ust. § 70 s. ř. s.; ze soudního přezkumu jsou vyloučeny mimo jiné úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími – viz § 70 písm. a) s. ř. s.

V nyní souzeném případě byla krajským soudem odmítnuta žaloba stěžovatele, kterou brojil proti zprávě o daňové kontrole.

Domnívá-li se stěžovatel, že zpráva o daňové kontrole je svým obsahem rozhodnutím, neboť, dle jeho názoru, vstupuje ve svých důsledcích do sféry práv, nelze tomuto názoru přisvědčit. Nejvyšší správní soud je předně nucen odkázat na usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, publikované na www.nssoud.cz, podle něhož může být daňová kontrola považována podle okolností za nezákonný zásah, proti němuž se lze bránit žalobou ve smyslu ust. § 82 s. ř. s. Pokud však jde o vlastní zprávu o daňové kontrole, v citovaném usnesení zdejší soud jednoznačně konstatoval, že zpráva o kontrole není rozhodnutím ve smyslu § 32 zákona o správě daní a

poplatků (nyní § 101 daňového řádu) a není ani rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. Stejně tak z četné judikatury (např. rozsudek ze dne 11. 4. 2006, č. j. 2 Afs 85/2005 – 117, rozsudek ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004 – 89 a řada dalších vše přístupno na www.nssoud.cz) vyplývá, že samotná prováděná daňová kontrola a ani zpráva o provedené kontrole, nemůže založit překážku *rei iudicatae.* Zpráva o kontrole je pouze jedním z několika možných důkazních prostředků (§ 88 odst. 6 daňového řádu) a je dostatečným důkazním prostředkem (viz rozsudek ze dne 11. 4. 2006, č. j. 2 Afs 85/2005 – 117). Zpráva o kontrole tedy není rozhodnutím, kterým by byla zakládána nebo měněna práva a povinnosti daňového subjektu, jedná se pouze o procesní úkon, resp. o nástroj, který správce daně při správě daní použil pro ověření, resp. stanovení daně. Zpráva o kontrole představuje pouze souhrn relevantních kontrolních zjištění, která mohou sloužit jako podklad pro vyměřovací resp. doměřovací řízení. Je třeba konstatovat, že předmětem zprávy o daňové kontrole jsou závěry o zjištěných pochybeních stěžovatele. Jedná se pouze o posouzení skutkového stavu věci, které může, avšak nutně nemusí, tvořit podklad pro další postup příslušných správních orgánů. Nepříznivé následky, které tedy stěžovateli podle jeho tvrzení hrozí, tak mohou nastat až v důsledku dalších úkonů příslušných správních orgánů, např. právě vydáním dodatečných platebních výměrů. Kontrolní zjištění a závěry z nich vyplývající však nejsou bez dalšího samostatně vykonatelné ani způsobilé vyvolat samy o sobě jakékoliv jiné právní následky, jež by znamenaly újmu pro stěžovatele.

Jelikož tedy zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím vůbec, natož rozhodnutím konečným, a např. dodatečný platební výměr, který rozhodnutím je, je vydáván pouze tehdy, jsou-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnosti odůvodňující stanovení daně, nelze z citovaných důvodů v případě stěžovatele o užití žaloby podle § 65 a násl. s. ř. s. proti zprávě o daňové kontrole vůbec uvažovat.

Na uvedeném závěru nemění nic ani skutečnost, že zpráva o daňové kontrole se ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu stává odůvodněním dodatečného platebního výměru. Zprávu o kontrole nelze považovat za akt správního orgánu, jímž se v určité věci zakládají, mění nebo ruší práva nebo povinnosti jmenovitě určené osoby nebo závazně určují práva nebo povinnosti ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., a není rozhodnutím, jež může být předmětem přezkumu v řízení o žalobách. Takovým aktem se stává až vydané rozhodnutí o dani, tj. v případě stěžovatele to budou až vydané a doručené dodatečné platební výměry, jimž na základě kontrolních zjištění bude stěžovateli daň vyměřena. Bude-li stěžovatel spatřovat zásadní rozpory mezi výroky takových rozhodnutí a jejich odůvodněními, resp. bude-li mít za to, že vydaná rozhodnutí jsou např. v rozporu se zákonem nebo byl nesprávně či neúplně zjištěn skutkový stav a proto jejich zdůvodnění v podobě zprávy o kontrole neobstojí apod., teprve pak může, za podmínek stanovených v § 65 a násl. s. ř. s., brojit proti uvedeným rozhodnutím (platebním výměrům) po vyčerpání opravných prostředků v daňovém řízení, tj. odvolání, správními žalobami.

Stěžovatelův právní názor, že zpráva o kontrole je rozhodnutím, tedy ve světle výše uvedeného neobstojí. Nejvyšší správní soud nad rámec uvedeného konstatuje, že soudní ochrana je v případě daňové kontroly, resp. v případě jejího provádění (nikoli však sepisu samotné zprávy o jejím průběhu a výsledku), poskytována, avšak jiným právním institutem a to žalobou na ochranu před nezákonným zásahem ve smyslu ust. § 82 s. ř. s.

Jak uvedl rozšířený senát ve výše cit. usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, může daňová kontrola představovat zásah správního orgánu ve smyslu § 82 s. ř. s., neboť 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. U nezákonné daňové kontroly tedy není soudní ochranou žaloba podle § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť pokud by soudní ochranu poskytovala žaloba podle § 65 odst. 1 s. ř. s., žaloba podle § 82 s. ř. s. by nebyla možná. O to se však v daném případě nejednalo, neboť stěžovatel v daném případě proti nezákonnému provádění daňové kontroly nebrojil, resp. z obsahu žaloby nikterak nevyplývá, že by se stěžovatel domáhal ochrany před nezákonným zásahem v podobě provádění daňové kontroly a ani v kasační stížnosti žádnou takovou skutečnost netvrdí.

Sám fakt, že se stěžovatel se závěry o tom, že zpráva o kontrole není rozhodnutím, neztotožnil, nemůže znamenat dotčení na jeho právech; zpráva o kontrole nemůže sama o sobě nijak zasáhnout právní sféru stěžovatele a nejedná se o právní akt, kterým by se správní orgán dotkl jeho veřejných subjektivních práv.

Krajský soud tedy zcela správně odmítl žalobu s tím, že v případě zprávy o daňové kontrole nejde o akt správního orgánu, jímž dochází k založení, změně, zrušení nebo závaznému určení práv a povinností [§ 70 písm. a) s. ř. s.] a jako takový není způsobilý soudní kognice ve správním soudnictví. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a dodává, že v daném případě nelze dospět ani k přesvědčení, že zmíněné ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s., které bylo ve věci aplikováno, není možné vyložit ústavně konformně, a že by zde byly dány důvody pro postup dle čl. 95 odst. 2 Ústavy ČR.

Závěr krajského soudu o odmítnutí žaloby z důvodu její nepřípustnosti ve smyslu ust. § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. v testu zákonnosti plně obstojí. Nejvyšší správní soud neshledal rovněž důvod, pro který by měl věc předkládat Ústavnímu soudu.

Ze shora uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. To by náleželo žalovanému. Protože však žalovaný žádné náklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné náklady, jež by mu vznikly a jež by překročily náklady jeho běžné administrativní činnosti, ze spisu nezjistil, rozhodl tak, že žalovanému, přestože měl ve věci plný úspěch, se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (ust. § 53 odst. 3 a ust. § 120 s. ř. s).

V Brně dne 18. dubna 2013

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu