



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **L., a. s.**, zastoupeného JUDr. Josefem 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 usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 6. 2003, č. j. 10 Ca 90/2003 - 29,

t a k t o :

- I. Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 6. 2003, č. j. 10 Ca 90/2003 - 29 se ve výrocích, jímž byla odmítnuta žaloba proti rozhodnutím 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, ze dne 26. 2. 2003, č. j. 17440/03/082040/3107, ve výrocích o náhradě nákladů řízení a o vrácení soudního poplatku, **z r u š u j e** a věc se mu v této části **v r a c í** k dalšímu řízení.
- II. Kasační stížnost se v části směřující proti výroku téhož usnesení, jímž byla odmítnuta žaloba na vydání rozsudku o zákazu pokračování v provádění kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997, **z a m í t á**.
- III. Žalovanému se **n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v části, v níž byla zamítnuta.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného usnesení krajského soudu, kterým byly odmítnuty jeho žaloby proti rozhodnutím 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, ze dne 26. 2. 2003, č. j. 17440/03/082040/3107 a odmítnuta žaloba na vydání rozsudku, kterým se žalovanému zakazuje pokračovat v provádění kontroly daně z příjmu právnických osob u žalobce za období roku 1997.

Krajský soud v usnesení vyšel z názoru, že žaloby podané proti označeným rozhodnutím žalovaného o zamítnutí námitek proti postupu při kontrole směřují proti rozhodnutím předběžné povahy, a proto jsou ve smyslu § 46 odst. 1 s. ř. s. předčasné. Žalobu na vyslovení zákazu pokračování v kontrole za rok 1997 posoudil jako žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 s. ř. s., ovšem jako žalobu opožděnou podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a, b, d) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem, porušení zákona při zjišťování skutečného stavu věci správním orgánem takovým způsobem, že soud měl správní rozhodnutí zrušit, a nezákonnost rozhodnutí soudu o odmítnutí návrhu. Konkrétně stěžovatel nesouhlasí s právním závěrem o předčasnosti žalob proti rozhodnutím o námitkách. Daňová kontrola byla zahájena úkonem ve smyslu § 21 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“) a podle § 16 odst. 4 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn proti postupu správce daně podávat námitky, které podle odst. 6 téhož ustanovení vyřizuje nadřízený pracovník. Samotné zahájení daňové kontroly je třeba chápat jako úkon, kterým se rozhoduje o právech a povinnostech kontrolované osoby, kterým je omezována. Podání námitek není ve vztahu k okamžiku zahájení kontroly časově omezeno, lze ji tedy podat kdykoliv. Rozhodne-li nadřízený pracovník o námitce směřující proti zahájení kontroly negativně, jedná se o rozhodnutí zcela zásadního charakteru, z něhož plynou pro daňový subjekt práva a povinnosti. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu o předběžnosti rozhodnutí o námitkách opřeným o ustanovení § 16 odst. 6 daňového řádu, podle kterého se nelze proti rozhodnutí o námitkách samostatně odvolat. Soud by měl vždy posuzovat dopad jednotlivého rozhodnutí o námitkách, a nikoliv obecně dovozovat charakter těchto rozhodnutí jako předběžných, a to zejména z důvodu, že okruh námitek a rozhodnutí o nich je poměrně široký. Stěžovatel považuje dopad rozhodnutí vydaných v jeho případě za podstatný zásah do jeho práv. Rozhodnutí o námitkách nelze podřadit ani pod ustanovení § 70 s. ř. s., který stanoví kompetenční výluky ze soudního přezkumu. Rozhodnutí soudu vylučující věcný přezkum předmětných rozhodnutí proto považuje stěžovatel za nezákonný.

Stěžovatel nesouhlasí ani s posouzením žaloby požadující zákaz v pokračování v daňové kontrole jako opožděně podané. Lhůtu nelze vztahovat k okamžiku zahájení daňové kontroly v r. 2001, tedy k době, kdy soudní řád správní neplatil, ani ve vztahu k účinnosti soudního řádu správního. Stěžovatel podal proti postupu správce daně námitky, konkrétně proti zahájení daňové kontroly, dne 20. 1. 2003. Až rozhodnutím o námitkách byla potvrzena nezákonnost postupu správce daně s konečnou platností. Teprve až doručením rozhodnutí o námitkách začala běžet lhůta k podání návrhu. Posouzením žaloby jako opožděné došlo k legalizaci protiprávních úkonů učiněných správními orgány.

Nakonec stěžovatel poukazuje na konstantní judikaturu Ústavního soudu o nemožnosti provádět opakovanou kontrolu toho, co již bylo nebo mělo být kontrolováno. Placení daně z příjmů právnických osob za období roku 1997 stěžovatelem přitom již bylo podrobena daňové kontrole provedené v r. 1998.

Z těchto důvodů považuje stěžovatel rozhodnutí krajského soudu za nezákonné a navrhuje jeho zrušení a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný nevyužil možnosti vyjádření ke kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížností jsou uplatněny důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s., přesto, že se jedná o kasační stížnost podanou proti usnesení o odmítnutí žalob, kdy je na místě užití důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., aniž je třeba tvrdit existenci důvodů předpokládaných ust. § 103 odst. 1 písm. a-d) s. ř. s. Bez ohledu na podřazení kasačních námitek stěžovatelem, podle obsahu kasační stížnosti je namítáno porušení zákona soudem při odmítnutí žalob a tento důvod včetně stěžovatelových tvrzení Nejvyšší správní soud vážil.

Napadeným usnesením krajského soudu byla jednak odmítnuta žaloba směřující proti třem rozhodnutím finančního úřadu o námitkách, jednak žaloba proti nezákonnému zásahu, a to v obou případech z jiných důvodů.

Žaloba proti rozhodnutím o námitkách byla odmítnuta proto, že se jedná o rozhodnutí předběžné povahy, když předběžnost odvodil krajský soud ze skutečnosti, že proti rozhodnutí o námitkách nelze podat samostatně odvolání, a tedy výhrady proti takovému rozhodnutí mohou být uplatněny až v rámci odvolání proti věcnému rozhodnutí. Pokud byla napadena rozhodnutí předběžné povahy, jde podle názoru krajského soudu o žalobu podanou ve smyslu § 46 odst. 1 s. ř. s. předčasně. Proti tomu stěžovatel poukazuje na úpravu daňové kontroly, možnost podání námitek proti úkonu správce daně a důsledky úkonu, jímž byla zahájena daňová kontrola.

V prvé řadě nelze souhlasit se závěrem krajského soudu, že v případě, kdy je žalobou napadeno rozhodnutí předběžné povahy, musí být žaloba odmítnuta jako předčasně podaná podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Rozhodnutí předběžné povahy je rozhodnutím podle § 70 odst. b) s. ř. s. vyloučeným ze soudního přezkumu. Jestliže je rozhodnutí ze soudního přezkumu vyloučeno, není žaloba proti němu podle § 68 písm. e) s. ř. s. přípustná. Nepřípustnost žaloby (návrhu) je důvodem k odmítnutí podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Pokud by se v daném případě jednalo o rozhodnutí předběžné povahy, musela by být žaloba proti nim odmítnuta jako nepřípustná, nikoliv jako předčasně podaná. Předčasnost lze zkoumat ve vztahu k rozhodnutí, které existuje, bylo žalobou napadeno, a předčasnost může spočívat např. v tom, že rozhodnutí ještě nebylo v souladu se zákonem doručeno, nikoliv však v tom, že se jedná o rozhodnutí předběžné povahy ve vztahu k rozhodnutí, které bude možná v budoucnu teprve vydáno. Pokud krajský soud chápal předčasnost ve vztahu k dosud nevydanému rozhodnutí ve věci samé, je třeba připomenout, že by se muselo jednat o žalobu proti takovému dosud neexistujícímu rozhodnutí výslovně směřující a v tom případě by chyběly podmínky řízení vůbec. Žaloba ovšem směřovala proti existujícím rozhodnutím o námitkách proti postupu pracovníků správce daně a byla podána po jejich doručení v zákonné lhůtě.

Konkrétně k tomu ze spisu vyplývá, že stěžovatel podal dne 24. 1. 2003 námitky proti postupu pracovníků finančního úřadu podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu, a to proto, že v r. 2001 zahájili a dosud provádějí kontrolu daně z příjmů právnických osob za období

roku 1997 přesto, že toto zdaňovací období bylo předmětem kontroly již prováděné a ukončené v r. 1998. Správce daně (konkrétní nadřízení pracovníci) žalobou napadenými rozhodnutími námitky proti postupu jednotlivých pracovníků zamítl s odůvodněním, že předmětem kontroly jsou skutečnosti dosud nekontrolované a kontrola je nezbytná s ohledem na nová zjištění rozhodná pro správné vyměření daňové povinnosti.

Podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu má daňový subjekt, u něhož je prováděna kontrola, právo ve vztahu k pracovníku správce daně podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně. Podle odst. 6) téhož ustanovení tyto námitky vyřizuje pracovník správce daně nejbližší nadřízený tomu, vůči němuž směřují. Tento nadřízený pracovník námitce vyhoví a zajistí nápravu, nebo daňovému subjektu sdělí důvody, pro které námitce nelze vyhovět. Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat. Jedná se o námitky podané v průběhu kontroly, a to proti postupu pracovníka správce daně při této kontrole. Nelze tyto námitky zaměňovat s námitkami podávanými podle § 52 daňového řádu, které jsou zařazeny mezi řádné opravné prostředky a daňový subjekt je může uplatnit proti jakémukoliv úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím - pro uplatnění této námitky zákon stanoví způsob podání, lhůtu, místo podání; o této námitce rozhodne správce daně, rozhodnutí je povinen odůvodnit a proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat. Námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu postrádají takto propracovanou úpravu a je třeba je chápat jako zvláštní opravný prostředek, který lze uplatnit pouze v průběhu kontroly a jen proti postupu pracovníka správce daně při této kontrole. Takto byly námitky stěžovatelem výslovně podány a správcem daně vyřízeny. Daňová kontrola je prostředkem, kterým správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, tedy jde o kontrolní proces, nikoliv o rozhodovací činnost; to však není důvodem k posouzení rozhodnutí o námitkách jako předběžných. Předběžné rozhodnutí je rozhodnutím předběžným (podkladovým) ve vztahu ke konečnému rozhodnutí ve věci. Za předběžné lze tedy rozhodnutí označit jen tam, kde je vždy vydáváno další konečné rozhodnutí. Tak tomu ovšem v dané věci není. O výsledku kontroly se nevydává rozhodnutí, je ukončena zprávou a pouze v případě, že je důvod k doměření daně, vydává se dodatečný platební výměr, proti němuž jsou přípustné opravné prostředky a posléze žaloba. Nelze již v průběhu kontroly tvrdit, že v tomto případě dojde skutečně k vydání rozhodnutí, které by bylo soudem přezkoumatelné a v rámci žaloby proti němu směřující, že by bylo možno uplatnit porušení zákona při kontrole a nezákonné rozhodnutí o vyřízení podaných námitek. Bez soudní ochrany proti nezákonnému postupu při kontrole a nezákonnému rozhodnutí o zamítnutí námitek by tak zůstal daňový subjekt, vůči němuž nebylo vydáno na základě kontroly žádné rozhodnutí. Jiný závěr nelze dovodit ani z dikce zákona, na níž staví svůj závěr krajský soud, a to, že proti rozhodnutí o námitkách se nelze samostatně odvolat. Výraz *nelze samostatně* by bylo možno chápat tak, že důvody odvolání proti rozhodnutí o námitkách mohou být součástí důvodů proti nějakému jinému rozhodnutí, nelogickým se však tento výklad stává právě v situaci, kdy věcné rozhodnutí nebude vydáno (proti zprávě o kontrole opravné prostředky přípustné nejsou). Není úkolem soudu domýšlet důvody, které zákonodárce vedly k užití dané formulace, je třeba ji vyložit ústavně konformním způsobem; tedy nelze přijmout výklad, že ochranu proti nezákonnému postupu při kontrole má jen daňový subjekt, vůči kterému v důsledku kontroly byla uložena rozhodnutím nějaká povinnost. Rozhodnutí o námitkách je prostě rozhodnutím, u něhož zákon vylučuje podání opravného prostředku, neboť ne vždy lze odvolání proti rozhodnutí o námitkách učinit součástí odvolání proti rozhodnutí konečnému.

Rozhodnutí o námitkách proti postupu kontrolního orgánu nelze považovat za rozhodnutí předběžné povahy a je vyloučeno odmítnutí žaloby proti nim směřující

pro předčasnost. Pokud tak krajský soud učinil je jeho rozhodnutí nezákonné; proto byly výroky napadeného usnesení odmítající žaloby proti rozhodnutím žalovaného o námitkách podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušeny, a to pro nezákonnost, a v této části byla věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení, při němž je vázán právním názorem Nejvyšším správním soudem vysloveným (§110 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud v dalším řízení musí vážít, zda se jedná o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. a přitom musí vzít v úvahu níže uvedený názor, že rozhodnutí o námitkách proti postupu kontrolního pracovníka je nástrojem ochrany a nápravy před nezákonným zásahem, k němž by mohlo při kontrole dojít.

Kasační stížností napadeným usnesením byla dále odmítnuta žaloba v části domáhající se zákazu pokračovat v provádění kontroly daně z příjmů právnických osob u žalobce za období r. 1997, tentokrát z důvodů opožděnosti (§ 46 odst. 1 písm. b/ s. ř. s.). Krajský soud vycházel ze skutečnosti, že správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 26. 11. 2001, úkony k doměření daně pak byly činěny dne 12. 11. 2002. Pokud žalobce spatřuje nezákonný zásah právě v zahájení a provádění opakované daňové kontroly, pak se prokazatelně dne 26. 11. 2001 o tomto zásahu dozvěděl a žalobu podanou dne 5. 5. 2003 je třeba považovat za podanou po lhůtách stanovených v § 84 s. ř. s. (subjektivní lhůta 2 měsíce, objektivní 2 roky), a to i za předpokladu počítání subjektivní lhůty od účinnosti soudního řádu správního. Stěžovatel proti tomu namítá, že lhůtu bylo možno počítat až ode dne doručení rozhodnutí o jeho námitkách, neboť ty směřovaly proti zahájení kontroly - tedy žaloba byla podána včas.

Včasnost žaloby lze ovšem posuzovat jen tam, kde se jedná o žalobu přípustnou. Podle § 82 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování.

Žalobce označil nezákonným zásahem daňovou kontrolu, tedy prostředek, jímž správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Soudní řád správní zavedl ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu jako nový institut ochrany před nezákonným jednáním správního orgánu. Definici zásahu zákon neobsahuje, zásah vymezuje velmi obecně a široce. Přesná definice ani není možná, protože pod pojem zásahu spadá 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.; tedy obecně úkony, které nejsou činěny formou rozhodnutí, ale přesto jsou závazné pro osoby vůči nimž směřují, a ty 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 (§ 16 daňového řádu). Při nedodržení zákona nebo překročení jeho rámce, by se mohlo jednat o nezákonný zásah ve smyslu ust. § 82 s. ř. s. Zákoností opakované daňové kontroly se také zabýval Ústavní soud v rozhodnutí sp. zn. III. ÚS 86/99.

To však samo o sobě neznamena, že se proti neformálním zásahům lze bránit vždy žalobou na soudě. Překážkou je vyluka uvedená v ust. § 85 s. ř. s., podle něhož je žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. Prostředkem k ochraně či nápravě proti nezákonnému zásahu spojenému s kontrolou je podání námitek proti postupu podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Zákon tedy stanoví cestu k ochraně daňového subjektu dotčeného nezákonným zásahem spojeným s daňovou kontrolou. Žaloba proti nezákonnému zásahu je zde zákonem vyloučena, proto není podle § 68 písm. e) s. ř. s. přípustná, a jako nepřipustný návrh měla být odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud se tedy neztotožnil s předpokladem projednatelnosti žaloby, proto nezkoumal dodržení lhůty k jejímu podání. I když krajský soud odmítl žalobu z jiných důvodů, není to důvodem ke zrušení napadeného usnesení v této části. Výrokem byla žaloba odmítnuta, proti výroku rozhodnutí také má směřovat kasační stížnost, neboť podle § 104 odst. 2 s. ř. s. je nepřipustná kasační stížnost jen proti důvodům rozhodnutí soudu. Z toho lze dovodit, že pokud je výrok zákonný, nelze rozhodnutí zrušit pro vady odůvodnění, s výjimkou případů, kdy by užitě důvody rozhodnutí činily nepřezkoumatelným a byl by dán důvod k jeho zrušení pro tuto vadu. Pokud by Nejvyšší správní soud v daném případě rozhodnutí i v této části zrušil, musel by současně předmětnou žalobu rovněž odmítnout (§ 110 odst. 1 věta první za středníkem). Po zrušení výroku krajského soudu by tento byl nahrazen výrokem shodným. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud vyjádřil odlišný názor na důvody odmítnutí pouze v odůvodnění tohoto rozhodnutí.

Kasační stížnost v této části nebyla shledána důvodnou, proto byla ve vztahu k výroku o odmítnutí žaloby domáhající se zákazu nezákonného zásahu podle § 110 odst. 1 věty druhé zamítnuta.

Krajský soud současně rozhodl o tom, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení a o vrácení soudního poplatku žalobci. Vzhledem ke zrušení tří věcných výroků napadeného usnesení nemohou obstát ani tyto výroky. S ohledem na to, že v části je rozhodnutí krajského soudu zrušeno a v části kasační stížnost zamítnuta, musí být výslovně zrušeny i výroky o nákladech řízení o soudních poplatcích. Proto je Nejvyšší správní soud rovněž zrušil (§110 odst. 1 věta první s. ř. s.) s tím, že v dalším řízení o nich krajský soud znovu rozhodne a v části, v níž odpovídají zrušeným věcným výrokům rozhodne i o náhradě nákladů této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.). Před rozhodnutím ovšem musí vzít v úvahu, že soudní poplatky nebyly uhrazeny ve výši odpovídající právnímu předpisu (položka 14a bod 2 písm. a, d/ přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů). Protože v části byla kasační stížnost zamítnuta a žalovaný by měl nárok na odpovídající část nákladů řízení s kasační stížností spojených, rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 (§ 120) s. ř. s., že se žalovanému nepřiznává právo na odpovídající náhradu nákladů řízení, neboť mu náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 3. 6. 2004

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu