



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 M., a. s.**, 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 proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2004, č. j. 130742/04/214540/0286, a ze dne 14. 7. 2004, č. j. 146580/04/214540/0286, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 2. 2005, č. j. 15 Ca 164/2004 – 108,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 11. 6. 2004 byla zamítnuta námitka žalobce proti postupu pracovníků žalovaného ze dne 4. 6. 2004, již brojil proti rozhodnutí o předvolání k podpisu zprávy o daňové kontrole. Dalším rozhodnutím ze dne 14. 7. 2004 bylo zastaveno řízení o námitkách žalobce ze dne 30. 6. 2004, s tím, že jde o nepřipustné podání, neboť daňová kontrola byla na základě doručení zprávy o daňové kontrole již ukončena.

Žalobce se žalobou domáhal zrušení obou rozhodnutí o námitkách, popřípadě vyslovení nicotnosti těchto rozhodnutí. Na podporu žalobního tvrzení snášel argumenty o tom, že u něho byla v rozporu se zákonem zahájena daňová kontrola k tomu nepřislušným správcem daně a tato daňová kontrola byla ukončena zasláním zprávy o kontrole poštou, aniž by pro takový postup byly splněny zákonem stanovené podmínky.

Krajský soud usnesením ze dne 24. 2. 2005 žalobu odmítl. Zamítavé rozhodnutí o námitce a rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podané námitky jsou podle soudu rozhodnutími, jimiž se pouze upravuje vedení řízení před správním orgánem, která jsou z přezkumu vyloučena. Teprve rozhodnutí vydané o věci samé bude moci žalobce napadnout u správního soudu žalobou, do níž může zahrnout také žalobní body, které uvedl v žalobě. Soud též poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2004, č. j. 2 Afs 17/2003 – 54, a konstatoval, že nezákonným zásahem může být pouze takový úkon správce daně, který má za následek zahájení určité fáze daňového řízení směřující proti daňovému subjektu, s nímž je spojen vznik řady jeho povinností, pokud tím zároveň dochází k porušení zákona nebo překročení jeho rámce. Konkrétně takovým zásahem může být za určitých okolností zahájení opakované daňové kontroly, v projednávané věci však žalobce uplatnil námitky jiného druhu.

Proti rozhodnutí krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost. Protože rozhodnutím Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 2. 2005, č. j. 15 Ca 165/2004 – 102, byla odmítnuta i jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, který měl spočívat v nezákonném ukončení, resp. provádění předmětné daňové kontroly, a i to napadl kasační stížností, odůvodnil stěžovatel obě kasační stížnosti společnou argumentací ve vztahu k oběma rozhodnutím krajského soudu. Kasační stížnost stěžovatele se obsahově opírá o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

Stěžovatel na základě porovnání obou rozhodnutí nezákonnost spatřuje v tom, že žalobu na ochranu před nezákonným zásahem soud označil za nepřijatelnou proto, že cestou k ochraně práva před nezákonným zásahem je institut námitek, žalobu proti rozhodnutím o námitkách odmítl s tím, že jsou ze soudního přezkumu vyloučena; odepřel tak stěžovateli ústavně chráněné právo na přezkoumání jeho věci soudem. Stěžovatel dále polemizuje s terminologií, kterou soud v rozhodnutích používá a nesouhlasí též se závěry, které vyvodil z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 17/2003, aniž by jakkoli vysvětlil, proč závěry, které v této věci kasační soud vyslovil k možnému nezákonnému zásahu spočívajícímu v zahájení opakované daňové kontroly, nelze aplikovat na případ ukončení daňové kontroly; ač jde v obou případech o úkony spojené se změnou práv a povinností kontrolovaného daňového subjektu.

Žalovaný se v písemném vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozhodnutím krajského soudu, jde podle jeho názoru o rozhodnutí upravující vedení řízení před správním orgánem, vyloučená ze soudního přezkumu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu a z důvodů uvedených v kasační stížnosti; důvody, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, neshledal [§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.]. O kasační stížnosti usoudil takto:

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 vplynuvších. 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 nejbližší 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 čiměny 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 kontroly 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.

V předmětné věci žalobce žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. napadl rozhodnutí žalovaného o námitkách, jež podle jeho názoru vedly k nezákonnému ukončení daňové kontroly, současně však zároveň i uvádí argumenty k tomu, že daňová kontrola jako celek byla u něho prováděna v rozporu se zákonem. Žaloba tak trpí argumentační rozporností, kdy na jedné straně žalobce zpochybňuje oprávnění žalovaného daňovou kontrolu u něho provádět, brojí však proti rozhodnutím o námitkách, která souvisejí s tím, že daňová kontrola byla v rozporu se zákonem ukončena a žalovaný v kontrole (byť v jejích závěrečných fázích) nepokračuje. Nicméně i přes tuto vnitřní rozpornost žaloby je nepochybné, že se jí žalobce domáhá přezkoumání rozhodnutí o námitkách proti postupu pracovníka správce daně, která, jak již bylo výše uvedeno, nejsou rozhodnutími ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. a jsou v rámci kompetenční výluky dle § 70 písm. a) s. ř. s. z přezkumu vyloučena. Ač se tedy krajský soud mylí, má-li zato, že důvodem, pro který nelze předmětná rozhodnutí přezkoumat, spočívá v tom, že jde o rozhodnutí, jimiž se upravuje vedení řízení před správním orgánem, jeho závěr o odmítnutí žaloby obstojí.

Kasační stížnost byla proto shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji proto podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. a contr. s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti náleželo, dle obsahu spisu náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 12. září 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu