



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Václava Novotného, v právní věci žalobce **E. S. Č. R., a. s.**, zastoupený JUDr. Ladislavem Sádlíkem, advokátem se sídlem v Praze 5, Holečkova 31, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Prostějově**, Křížkovského 1, Prostějov (dříve proti Finančnímu úřadu v Němčicích nad Hanou, Masarykova 426, Němčice nad Hanou), o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 10. 2. 2005, č. j. 29 Ca 253/2004 - 30,

t a k t o :

- I.** V řízení bude pokračováno s Finančním úřadem v Prostějově jako žalovaným.
- II.** Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 10. 2. 2005, č. j. 29 Ca 253/2004 - 30, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným usnesením Krajský soud v Brně (dále krajský soud) odmítl žalobu žalobce ze dne 16. 9. 2004 na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, jíž se žalobce domáhal vydání rozsudku, kterým bude zakázáno žalovanému pokračovat v nezákonném zásahu do práv žalobce tím, že bude bez řádného odůvodnění odmítat provádění navržených důkazních prostředků při daňové kontrole daně z příjmu právnických osob žalobce zahájené dne 29. 8. 2003 protokolem č. j. 8277/03/327930/7440, a žalovanému bude uloženo ve lhůtě do 1 měsíce po právní moci rozsudku obnovit stav před zásahem do práv žalobce tím, že provede výslech navržených svědků, jak plyne z návrhů ve správním spisu. Tvrzený

nezákonný zásah spočíval, podle názoru krajského soudu, v postupu žalovaného, který v průběhu důkazního řízení vedeného v rámci daňové kontroly odmítá bezdůvodně provedení důkazních prostředků, které byly žalobcem navrženy k prokázání jeho tvrzení. V případě daňové kontroly je daňový subjekt, u něhož je prováděna taková kontrola, oprávněn ve vztahu k pracovníku správce daně podávat námitky proti jeho postupu (§ 16 odst. 4 písm. e/ zákona č. 337/1992 Sb.). Takové námitky jsou jiným právním prostředkem sloužícím k ochraně žalobce ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s. Ustanovením § 16 odst. 4 písm. e/ zákona č. 337/1992 Sb. zákon stanoví cestu k ochraně daňového subjektu dotčeného nezákonným zásahem spojeným s daňovou kontrolou. Žaloba proti nezákonnému zásahu je zákonem vyloučena, neboť není přípustná ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s. Krajský soud proto žalobu odmítl jako nepřipustnou ve smyslu ustanovení § 46 odst. 1 písm. d/ s. ř. s. Pokud žalobce tvrdil, že žaloba je přípustná, protože vyčerpal prostředky, kterými se lze ochrany nebo nápravy domáhat (žalobce podal ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e/ zákona č. 337/1992 Sb. námitky proti postupu pracovníka správce daně), pak s ním nelze souhlasit. Ustanovení § 85 s. ř. s. je nutno vyložit, podle názoru krajského soudu, tak, že existuje-li jiný právní prostředek sloužící pro ochranu či nápravu tvrzeného nezákonného stavu, není možno apriori považovat žalobu za přípustnou (nehledě na skutečnost, zda takovýto jiný právní prostředek byl žalobcem vyčerpán či nikoliv). Měl-li by zákonodárce na mysli v případě nepřipustnosti žaloby ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s. podmínku vyčerpání takového jiného právního prostředku, došlo by k formulaci podmínek nepřipustnosti žaloby v souladu s ustanovením § 68 písm. a/ s. ř. s., kde je upraven jeden z případů nepřipustnosti žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, a to tak, že je uvedeno, že žaloba je nepřipustná také tehdy, nevyčerpal-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, připouští-li je zvláštní zákon, ledaže rozhodnutí správního orgánu bylo na újmu jeho práv změněno k opravnému prostředku jiného.

Kasační stížnost proti usnesení krajského soudu podal žalobce-nyní stěžovatel (§ 105 odst. 1 s. ř. s.) z důvodu nesprávného právního posouzení věci. Připomíná ustanovení § 2 s. ř. s., podle něhož mají soudy poskytovat ochranu veřejným subjektivním právům mj. i právnických osob způsobem a za podmínek stanovených s. ř. s., dále ustanovení § 5 s. ř. s. podle něhož se lze ve správním soudnictví domáhat ochrany práv jsou-li před podáním žaloby vyčerpány řádné opravné prostředky připouští-li je zvláštní zákon. Krajský soud jeho žalobu odmítl s tím, že za právní prostředek považuje námitku podle § 16 odst. 4 písm. d/ zákona č. 337/1992 Sb. Podle stěžovatele námitku podle § 16 odst. 4 písm. d/ zákona č. 337/1992 Sb. nelze označit za právní prostředek ochrany, který by byl způsobilý zvrátit nezákonný zásah, pokyn nebo donucení orgánu veřejné moci. Za zásah neodpovídá konkrétní pracovník správce daně, ale výhradně a jenom orgán veřejné moci, kterým je konkrétní územní finanční orgán. Poukázal na komentář k ustanovení § 85 zákona č. 150/2002 Sb., podle něhož: „...muselo by jít o prostředky poskytnuté právním řádem, jimiž by mohlo být zahájeno právní řízení, v jehož rámci by se osoba zkrácená na svých subjektivních právech nezákonným zásahem mohla domáhat ochrany nebo nápravy...“ (Soudní řád správní, komentář, autoři Vopálka, Mikule, Šimůnková, Šolín, nakladatelství C. H. Beck, 1. vydání). Stěžovatel má za to, že námitku podle § 16 odst. 4 písm. d/ zákona č. 337/1992 Sb. není možné kvalifikovat jako řízení, které je schopné poskytnout ochranu před nezákonným zásahem orgánu veřejné moci. Z rozhodnutí Ústavního soudu č. j. I. ÚS 512/2002 ze dne 20. 11. 2002 stěžovatel rovněž vyvodil, že Ústavní soud námitku podle § 16 odst. 4 písm. d/ zákona č. 337/1992 Sb. nechápe jako právní prostředek na ochranu práv před nezákonným zásahem orgánu veřejné moci. V další části kasační stížnosti stěžovatel podrobně a rozsáhle rozebírá otázku možných právních prostředků na ochranu práv v širší souvislosti. V závěru kasační stížnosti opakově své přesvědčení, že odmítl-li krajský soud jeho žalobní návrh s odkazem na § 85 s. ř. s.,

posoudil věc po právní stránce nesprávně. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek (správně usnesení) krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční úřad v Němčicích nad Hanou se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 10. 5. 2005 a navrhl její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Za procesní situace, kdy kasační stížnost napadá rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí návrhu (žaloby), omezuje se přezkum prováděný Nejvyšším správním soudem na opodstatněnost naplnění důvodu obsaženého v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení. Pokud by Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že k odmítnutí žaloby došlo nezákonně (tzn. že tento kasační důvod byl naplněn), přicházelo by v úvahu napadené rozhodnutí krajského soudu zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení. Tento závěr vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudku ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 3 Azs 33/2004, publikovaného pod č. 625/2005 Sb. NSS), podle níž *„je-li kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, přicházejí pro stěžovatele v úvahu z povahy věci pouze kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Pod tento důvod spadá také případ, kdy vada řízení před soudem měla nebo mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí o odmítnutí návrhu, a dále vada řízení spočívající v tvrzené zmatečnosti řízení před soudem.“* Důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. v sobě tedy zahrnuje jak nezákonnost samotného rozhodnutí o odmítnutí návrhu, tak i procesní pochybení soudu, která tomuto rozhodnutí předcházela. Nezákonnost napadeného usnesení o odmítnutí žaloby stěžovatel v kasační stížnosti tvrdil.

Z obsahu předloženého spisu Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Ca 253/2004 vyplývá, že stěžovatel podal dne 17. 9. 2004 žalobu proti žalovanému Finančnímu úřadu v Němčicích nad Hanou ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s.

V případě žaloby dle § 82 s. ř. s. musí být splněny obecné podmínky na straně účastníků řízení, tj. způsobilost být účastníkem řízení, procesní způsobilost, a dále dle citovaného ustanovení musí být též splněna povinnost tvrzení žalobce, že byl zkrácen na svých právech nezákonným zásahem. Podle ustanovení § 83 první věty před středníkem s. ř. s. žalovaným je správní orgán, který podle žalobního tvrzení provedl zásah. V daném případě to byl v době podání žaloby i rozhodnutí krajského soudu Finanční úřad v Němčicích nad Hanou. Po rozhodnutí krajského soudu však došlo ke změně na straně žalovaného spočívající v tom, že Finanční úřad v Němčicích nad Hanou již není uveden v soustavě územních finančních orgánů, přičemž pro N. n. H. je územním finančním orgánem Finanční úřad v Prostějově (příloha č. 1 k zákonu č. 531/1990 Sb.), který vykonává působnost ve správním obvodu obce s rozšířenou působností P. (zákon č. 314/2002 Sb., příloha č. 2 k němu a § 20 vyhlášky Ministerstva vnitra č. 388/2002 Sb.), do jejíhož správního obvodu patří i obec N. n. H. Nejvyšší správní soud proto rozhodl v souladu s ustanovením § 107 odst. 1 o. s. ř. za použití § 64 s. ř. s., že v řízení bude pokračováno s Finančním úřadem v Prostějově jako žalovaným.

Za nezákonný zásah ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. považuje žalobce, podle obsahu žaloby, postup žalovaného v rámci daňové kontroly. Krajský soud dospěl k závěru, že v tomto případě žaloba není přípustná, protože se lze ochrany domáhat jinými právními prostředky (§ 85 s. ř. s.), za které považuje i námitku podle § 16 odst. 4 písm. d/ zákona č. 337/1992 Sb.

S právním názorem krajského soudu Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Přihlíží přitom k závěrům rozšířeného senátu vyjádřeným k této otázce v usnesení ze dne 31. 8. 2005 č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 (uveřejněným ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ročník 2006, sešit 1, č. 735, strana 3).

Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má podle § 16 odst. 4 písm. d/ zákona č. 337/1992 Sb. ve vztahu k pracovníku správce daně právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně. Tyto námitky vyřizuje podle § 16 odst. 6 téhož zákona pracovník správce daně nejbližše 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. Daňová kontrola, která vybočuje ze zákonných mezí, porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Nezákonnou daňovou kontrolou dochází vždy přinejmenším k porušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby, vyplývajícího z článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a často též může porušovat subjektivní veřejná práva další. Správce daně prováděním daňové kontroly uplatňuje státní moc. V důsledku toho je vázán článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze státní moc uplatňovat jenom v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Z právní úpravy daňové kontroly v § 16 zákona č. 337/1992 Sb. je zřejmé, že daňová kontrola je v konkrétním případě způsobilá být v rozporu s citovanými ustanoveními Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Listiny základních práv a svobod. Podle § 16 odst. 1 tohoto zákona provádí pracovník správce daně daňovou kontrolu u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Kontrolovaný daňový subjekt potom podle § 16 odst. 2 tíží mj. povinností zajistit vhodné místo a podmínky provedení daňové kontroly, předložit na požádání účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, umožnit vstup do každé provozní budovy, místnosti, místa i obydlí a dopravních prostředků, které daňový subjekt užívá buď též k podnikání, nebo souvisí s předmětem daně, dále do přepravních obalů a umožnit jednání s jakýmkoliv svým pracovníkem, jakož i zapůjčit potřebné doklady a jiné věci mimo své prostory. Tyto povinnosti dopadají nejenom na daňový subjekt, který je podnikatelem, ale přiměřeně i na nepodnikatele.

Z výše uvedeného plyne, že nezákonná daňová kontrola porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Nezákonnou kontrolou je třeba rozumět kupříkladu kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně. Daňovému subjektu proto 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. 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 jsoící v souladu s právem, je již závěrem o věcné legitimaci. 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 zákona

č. 337/1992 Sb.). Při nedodržení zákona nebo překročení jeho rámce, by se mohlo jednat o nezákonný zásah. Zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s.

Soudní řád správní v § 5 stanoví, že ve správním soudnictví se lze domáhat ochrany práv jen po vyčerpání řádných opravných prostředků, připouští-li je zvláštní zákon. Toto ustanovení má vzhledem ke svému systematickému zařazení obecnou povahu, tj. uplatní se nejen ve vztahu k řízení o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů podle § 65 a násl. s. ř. s., nýbrž i ve vztahu k dalším druhům řízení. Výraz „řádný opravný prostředek“ přitom nelze vykládat doslovně: jedná se pouze o právní prostředek ochrany nebo nápravy, který má fyzická nebo právnická osoba, jejíž práva byla porušena nebo ohrožena, k dispozici. V rámci „zvláštních ustanovení o řízení“ je tento princip někdy výslovně vyjádřen. Ustanovení § 68 písm. a) s. ř. s. například stanoví, že žaloba je nepřipustná také tehdy, nevyčerpal-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, připouští-li je zvláštní zákon, ledaže rozhodnutí správního orgánu bylo na újmu jeho práv změněno k opravnému prostředku jiného. Ustanovení § 79 odst. 1 s. ř. s. potom říká, že žalobou se proti nečinnosti správního orgánu může bránit „*ten, kdo bezvysledně vyčerpal prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu*“.

Právní úprava žaloby na ochranu před nezákonným zásahem obdobné ustanovení neobsahuje. V § 85 s. ř. s. toliko konstatuje, že žaloba je nepřipustná mj. tehdy, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. Toto ustanovení však nelze vykládat doslova, tedy že by existence jiného právního prostředku ochrany nebo nápravy zcela vylučovala soudní ochranu. Takový závěr by byl absurdní již z toho důvodu, že vyloučení soudní ochrany by mohlo být v rozporu s článkem 4 Ústavy, čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a článkem 13 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod.

V případě nezákonné daňové kontroly je tento závěr nepochybný. Jak bylo objasněno výše, nezákonnou daňovou kontrolou dochází k zásahu do celé řady základních práv a svobod ať již fyzické či právnické osoby. Ustanovení § 85 s. ř. s. je proto namíste interpretovat v souladu s celkovou koncepcí soudního řádu správního, vyjádřenou v jeho § 5.

Ustanovení § 85 s. ř. s. nelze tudíž vykládat tak, že by vylučovalo soudní ochranu před nezákonným zásahem, existuje-li jiný prostředek ochrany nebo nápravy. Zmíněné ustanovení pouze požaduje, v souladu s celkovou koncepcí subsidiarity soudní ochrany poskytované správními soudy, aby žalobce předtím, než se obrátí na soud, využil tohoto jiného právního prostředku, který má k dispozici. Nedosáhne-li jeho prostřednictvím ochrany nebo nápravy, tj. pokud jej bezvysledně vyčerpá, může žalovat u správního soudu podle § 82 s. ř. s.

V případě nezákonné daňové kontroly jsou tímto jiným prostředkem ochrany 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.

Vzhledem k právnímu názoru vyslovenému krajským soudem v napadeném usnesení, se kterým Nejvyšší správní soud nesouhlasí, nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu

než napadené usnesení zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.) v němž je tento soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud v daném případě neposuzoval, zda postup žalovaného (jeho právního předchůdce) v rámci daňové kontroly je či není nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., protože to bude úlohou krajského soudu v následujícím řízení.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů tohoto řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. června 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu