



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Václava Novotného v právní věci žalobce: „**S.**“ **spol. s r. o.**, zast. advokátem JUDr. Jiřím Šmrhou, se sídlem Plánkova 600, Strakonice, proti žalovanému **Finančnímu úřadu ve Strakonících**, se sídlem Na Ohradě 1067, Strakonice, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 7. 2006, č. j. 10 Ca 85/2006 – 65,

**t a k t o :**

Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 7. 2006, č. j. 10 Ca 85/2006 – 65, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 4. 2006, č. j. 40284/06/105930/6382 byl zamítnut podle ustanovení § 26 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád), návrh žalobce na vyloučení pracovníka správce daně paní A. S. z daňového řízení ve věci prováděné daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999, 2000, 2001 a 2002.

Žalobce se žalobou domáhal ochrany před nezákonným zásahem a vydání rozhodnutí, ve kterém by soud zakázal žalovanému pokračovat v provádění kontroly u stěžovatele s tím, že stav daňového řízení se vrací před okamžik zahájení daňové kontroly.

O žalobě rozhodl Krajský soud v Českých Budějovicích, usnesením ze dne 14. 7. 2006, č. j. 10 Ca 85/2006 - 65 tak, že žalobu podle ustanovení § 68 písm. e) s. ř. s. odmítl jako nepřijatelnou podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V odůvodnění usnesení krajský soud uvedl, že rozhodnutí o vyloučení či nevyloučení pracovníka správce daně z daňového řízení se týká pouze vedení řízení před správním orgánem, proto je tento úkon vyloučen ze soudního přezkumu, přičemž žaloba není proti němu ve shodě s ustanovením § 68 písm. e) a § 70 písm. c) s. ř. s. přípustná. Krajský soud v odůvodnění uvedl, že právní úprava zakotvená v ust. § 82 a násl. s. ř. s. není v projednávané věci institutem určeným k napadení rozhodnutí o námitce podjatosti. Případné vady způsobené nesprávnou aplikací ust. § 26 daňového řádu lze ve správním soudnictví napadnout jedinež žalobou směřující proti meritornímu rozhodnutí správce daně o daňové povinnosti.

Proti tomuto usnesení krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost.

Nezákonnost kasační stížností napadeného usnesení stěžovatel spatřuje zejména v tom, že důvody pro odmítnutí žaloby nebyly dány, neboť v předmětné věci byla stěžovatelem podána žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu dle ust. § 82 s. ř. s. Smyslem a cílem žaloby, dle názoru stěžovatele, bylo zabránit nezákonné daňové kontrole, a to z toho důvodu, že ji prováděla pracovnice, která byla v dané věci podjatá. Námitkou podjatosti chtěl stěžovatel dosáhnout toho, aby kontrola byla prováděna takovým pracovníkem správce daně, který podjatý nebude a aby se kontrola stala kontrolou zákonnou. Podáním námitky podjatosti byly dle stěžovatele vyčerpány veškeré prostředky ochrany, což je základní podmínka stanovená ust. § 85 s. ř. s., za níž lze vůbec předmětnou žalobu podle ust. § 82 s. ř. s. podat. Byla-li tedy v dané věci podána žaloba podle § 82 s. ř. s., avšak soud tuto odmítl s poukazem na ust. § 68 písm. e) s. ř. s., použil soud nesprávné ustanovení zákona a jeho rozhodnutí, takovým nesprávným ustanovením odůvodněné je pak nezákonné. Tímto je dle stěžovatele naplněn kasační důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Nad rámec stížnosti stěžovatel podotýká, že soud se jeho návrhem na vydání předběžného opatření ze dne 15. 5. 2006 zabýval až v napadeném usnesení po uplynutí dvou měsíců, kdy rozhodování po uplynutí této doby je v rozporu s institutem předběžného opatření a s právem na soudní ochranu dle čl. 36 odst. 1 Listiny. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené usnesení a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, kde se ztotožňuje s názorem krajského soudu a odkazuje na své vyjádření k podané žalobě. Žalovaný dále poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu (ze dne 15. 10. 2003, č. j. 3 Afs 20/2003) a uvádí, že rozhodnutí správce daně o vyloučení pracovníka je rozhodnutím, kterým se pouze upravuje vedení řízení /§ 70 písm. c) s. ř. s./ a které není přezkoumatelné žalobou ve správním soudnictví. Musí proto předcházet rozhodnutí o věci samé, aby případné vady daňového řízení způsobené nesprávnou aplikací § 26 daňového řádu, bylo možno namítat v řízení o žalobě proti meritornímu rozhodnutí. Rozhodnutím o námitce podjatosti nemohlo být takovým dílčím rozhodnutím nikterak zasaženo do subjektivních práv žalobce, neboť rozhodnutí o vyloučení či nevyloučení pracovníka správce daně z daňového řízení se týká pouze vedení řízení před správním orgánem, proto je tento úkon vyloučen ze soudního přezkoumání. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnosti napadené usnesení soudu v rozsahu stížnostních námitek, vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnosti napadené rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Úkolem Nejvyššího správního soudu nebylo v tomto řízení činit závěry o tom, zda stěžovatelova námitka podjatosti byla oprávněná či neoprávněná a jak o ní bylo žalovaným rozhodnuto v intencích ust. § 26 daňového řádu, neboť o tom mu v případě odmítnutí návrhu rozhodovat již nepřisluší. Úkolem Nejvyššího správního soudu v případě odmítnutí návrhu krajským soudem může být toliko přezkoumání postupu krajského soudu v tom směru, zda pro takový postup soudu, tedy odmítnutí návrhu, byly dány zákonné důvody.

Rozhodování soudu o kasační stížnosti je ovládáno principem kasace, soud tedy provádí přezkoumání rozhodnutí pouze po právní stránce, v rámci své přezkumné činnosti sleduje, jak soud, který ve věci rozhodoval zhodnotil důkazy, jak se vypořádal s tvrzením žalobce a důkazy navrženými či předloženými, přičemž opravný orgán nesmí zkoumané rozhodnutí změnit a nahradit je vlastním. Shledá-li rozhodnutí nesprávným, musí je zrušit.

Ochrana veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob poskytovaná správními soudy má subsidiární povahu ve vztahu k ochraně poskytované správními orgány. Tam, kde se lze ochrany domoci v rámci systému veřejné správy, je na tom, jehož práva byla ohrožena nebo porušena, aby nejprve využil této možnosti. Ochrana poskytovaná správními soudy však nastoupí teprve poté, co nebylo dosaženo nápravy či ochrany v rámci samotného systému veřejné správy. Odpovídá to základní koncepci správního soudnictví jako kontroly veřejné správy a nikoli náhrady v její věcné kompetenci.

Ochranu před faktickými nezákonnými zásahy veřejné moci do práv osob, které nejsou rozhodnutími ani jinými individuálními akty, poskytuje soudní řád správní v ustanovení § 82. Citovaný zákon používá výrazu zásah samostatně, odděluje od něj dále pokyny a donucení; na druhou stranu současně uvádí zásah jako legislativní zkratku. Obecně tyto pojmy nedefinuje ani soudní řád správní, ale ani správní řád. Právní nauka mluví o bezprostředním zásahu v souvislosti se správní činností k odvrácení nebezpečí, které bezprostředně ohrožuje právem chráněné zájmy. Touto činností tak veřejná správa zasahuje do právních poměrů osob, které toto ohrožení vyvolaly, popř. třetích osob, a omezuje je v jejich právech. Vedle zásahu spočívajícího v pravomocném rozhodnutí ve věci samé, které může soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu zrušit, je tak nutno dovozovat i jiný zásah, za který judikatura považuje zpravidla jednorázový, protiprávní a zároveň protiústavní útok orgánů veřejné moci vůči veřejným subjektivním právům, který v době útoku představuje trvalé ohrožené po právu existujícího stavu, nemá však podobu rozhodnutí. Takový jiný zásah soud nemůže zrušit, může však orgánu veřejné moci zakázat, aby v porušování dotčeného práva pokračoval.

Z obsahu spisu předloženého Nejvyššímu správnímu soudu vyplynulo, že žalobou vedenou pod sp. zn. 10 Ca 85/2006 se stěžovatel ve smyslu ust. § 82 a násl. s. ř. s. domáhal ochrany před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, přitom tento spatřoval v provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999, 2000, 2001 a 2002 - po doplnění na výzvu soudu požadoval, aby se Finančnímu úřadu ve Strakonicih zakázalo pokračovat v provádění daňové kontroly na DPPO za roky 1999, 2000, 2001, 2002 a stav daňového řízení se vrací před okamžik zahájení. Krajský soud z petitu žaloby dovodil, že stěžovatel zahájil řízení dle dílu I., hlavy II., části třetí s. ř. s. (ust. § 65 a násl. s. ř. s.) a rozhodl tak, že žalobu dle ust. 46 odst. 1 písm. d) v návaznosti na ust. § 68 písm. e) a ust. § 70 písm. c) s. ř. s. odmítl pro nepřipustnost.

Ustanovení § 82 a § 83 s. ř. s. svou formulací výslovně směřují k určitým úkonům, tedy aktivitám, schopným poškodit práva osob, nikoli proti jejich narušení, resp. poškození nečinností. Zásahem tak může být pouze úkon správního orgánu učiněný v rámci výkonu veřejné moci. Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem lze uplatnit jen tam, kde je podle předpisů hmotného práva správního založena pravomoc správního orgánu rozhodovat o věcech veřejnoprávních. Soudní kontrola zákonnosti zásahu správního orgánu ve smyslu ustanovení § 82 a násl. s. ř. s., se pohybuje jen v hranicích veřejné správy, a napadnutelnými jsou pouze takové zásahy orgánů, které patří do působnosti ve veřejné správě.

V § 85 s. ř. s. se konstatuje, že žaloba je nepřipustná mj. tehdy, lze li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. Toto ustanovení nelze vykládat doslova, tedy že by existence jiného právního prostředku ochrany nebo nápravy zcela vylučovala soudní ochranu, avšak zákon zde jednoznačně upřednostňuje jiné formy ochrany před protiprávním konáním správních orgánů a tato soudní ochrana se uplatní jen tam, kde jiná ochrana není. Pro posouzení existence jiných právních prostředků z pohledu přípustnosti žaloby (§ 82 s. ř. s.) je rozhodné, zda právní řád ochranu jinými právními prostředky objektivně připouští. Je třeba přitom vycházet z právní úpravy jež na daný případ dopadá, konkr. ust. § 26 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen daňový řád). Ustanovení § 26 daňového řádu upravuje vyloučení pracovníků správce daně z důvodů, které jsou v zákoně vyjmenovány, vždy je vyloučen pracovník správce daně z daňového řízení, jestliže by rozhodoval o daňových záležitostech vlastních nebo daňových záležitostech osob blízkých, dále pak také v případě, že se v téže věci zúčastnil daňového řízení jako pracovník správce daně jiného stupně. Platí však zásada, že pracovník, o jehož nepodjatosti jsou pochybnosti, smí do doby, než bude rozhodnuto o jeho podjatosti, provést ve věci jen nezbytné úkony. O vyloučení pracovníka z daňového řízení v předmětné věci rozhodne vedoucí pracovník správce daně. Rozhodnout o vyloučení může i z vlastního podnětu. Při námitce podjatosti vedoucího pracovníka správce daně rozhodne o vyloučení vedoucí pracovník nadřízeného správce daně. Proti rozhodnutí o vyloučení pracovníka podle není přípustné odvolání.

Vznesená námitka podjatosti způsobuje, že v řízení o věci samé nesmí být takovým pracovníkem správce daně, případně vedoucím pracovníkem, činěny žádné úkony, vyjma úkonů neodkladných. Smyslem je zajištění, aby se řízení a rozhodování ve věci nezúčastnil takto vyloučený pracovník. Rozhodnutí o námitce podjatosti se vydává vždy, tedy i v případě, že námitka podjatosti není shledána důvodnou. Vlastní rozhodnutí o námitkách podjatosti je rozhodnutím procesním, jímž se upravuje vedení řízení před správním orgánem. Přezkoumání rozhodnutí o zamítnutí námítky podjatosti podle ustanovení § 26 daňového řádu je výkonem dozorčího práva nad postupem správce daně v konkrétním daňovém řízení, žádost o přezkoumání případné podjatosti pracovníků správce daně se pouze prověřuje,

zda v samotném daňovém řízení (tedy při vydání meritorního daňového rozhodnutí) není jednáno podjatým úředníkem, v žádném případě však takové rozhodnutí o zamítnutí vyloučení určitého pracovníka z vedení či provádění daňového řízení není rozhodnutím meritorním, které by zasahovalo přímo do subjektivních práv daňového subjektu a není tudíž přezkoumatelné ve správním soudnictví dle ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. /§ 70 písm. a) § 68 písm. e) s. ř. s./.

Úkonem, který však zasahuje do sféry práv daňového subjektu a před nímž je třeba poskytnout soudní ochranu není s ohledem na výše uvedené, rozhodnutí o námitce podjatosti, ale zásah sám - tj. nezákonné fyzické provádění daňové kontroly. K problematice potřebnosti soudní ochrany týkající se daňové kontroly, jakož i její formy, se vyjádřil Nejvyšší správní soud a v usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 vyslovil, že zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 daňového řádu) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního. Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvysledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.).

Tímto právním prostředkem je v projednávané věci námitka podle § 26 daňového řádu. Lhůta pro podání takové žaloby (§ 84 s. ř. s.) počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek. Uplatněním námítky podjatosti tedy vyčerpal stěžovatel prostředky právní ochrany dle ustanovení § 85 s. ř. s.

V daném případě se kasační stížností napadené usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích týkalo právě žaloby směřující proti nezákonnému zásahu dle ust. § 82 s. ř. s. a násl. a taková žaloba měla být projednána právě v intencích citovaných ustanovení, v tomto rámci měl soud posoudit přípustnost, jakož i důvodnost podané žaloby. Krajský soud však o žalobě rozhodoval ve smyslu ust. § 65 a násl. s. ř. s. a soudnímu přezkumu podrobil, resp. jej odmítl, ve věci rozhodnutí o námitce podjatosti, přitom však měl posuzovat žalobou namítaný a definovaný nezákonný zásah dle ust. § 82 a násl. s. ř. s.

Nejvyšší správní soud shledal odmítnutí žaloby nezákonným, a proto napadené usnesení krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil, právním názorem vysloveným výše je krajský soud v dalším řízení vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí rozhodne Krajský soud v Českých Budějovicích rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s. in fine).

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

V Brně dne 20. února 2007

JUDr. Ludmila Valentová  
předsedkyně senátu