



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce V. S zastoupeného Mgr. Miroslavem Houškou, advokátem v Praze 1, V Jámě 1, proti žalovanému Finančnímu úřadu v Břeclavi, Břeclav, Sladová 1, v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 16. 2. 2006, čj. 29 Ca 315/2005-58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.**
- III. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad (žalovaný) zahájil u žalobce dne 25. 3. 2002 daňovou kontrolu spotřební daně z lihu za období od ledna 2000 do ledna 2001 a spotřební daně z vína za období od ledna 2000 do prosince 2000. Poté žalovaný daňovou kontrolu rozšířil dne 22. 1. 2003 na spotřební daň z lihu za měsíc prosinec 1999.

Žalobce dospěl po posouzení zprávy o daňové kontrole k závěru, že žalovaný postupoval při daňové kontrole nezákonně a zasáhl do subjektivních práv žalobce. Žalobou ze dne 4. 12. 2005 se proto domáhal u krajského soudu vydání rozhodnutí, kterým by soud žalovanému zakázal zasahovat do žalobcových práv a přikázal mu, aby obnovil stav před zásahem. Po výzvě krajského soudu upravil žalobce návrh tak, že „žalovanému se zakazuje použít závěrů a poznatků z nezákonné daňové kontroly v jakémkoliv i budoucím řízení“ a v případě, kdyby „soud neakceptoval uvedený požadavek“, navrhl žalobce, aby žalovanému bylo nařízeno „vrátit stav před nezákonnou daňovou kontrolou zrušením všech procesních rozhodnutí vydaných v jejím průběhu“. Žalobce tvrdil, že daňová kontrola byla zmatečná a není jasné, zda se jednalo o kontrolu jedinou, či o kontroly dvě. Kontrola byla prováděna s neodůvodněnými průtahy vzniklými svévolným přerušováním postupu žalovaného, který také neoprávněně spojil výsledky

daňové kontroly s výsledky a úkony vyměřovacího řízení, aniž vyměřovací řízení řádně zahájil a vedl. Žalovaný rovněž porušil právo žalobce na seznámení se s kontrolním výsledkem na projednání a podpis zprávy a ukončil tak daňovou kontrolu neoprávněně. Daňovou kontrolu ukončil, zásah sice již netrvá, ale přetrvávají jeho důsledky. Žalobce totiž v návaznosti na daňovou kontrolu obdržel dodatečné platební výměry na spotřební daň z vína a platební výměry na spotřební daň z lihu a lihovin za kontrolovaná období, přičemž z těchto rozhodnutí vyplývá, že přímo odkazují na zprávu o daňové kontrole čj. 15789/05/298931/4556. Platební výměry jsou přitom vykonatelné před nabytím právní moci, a přetrvávají tak důsledky úkonu žalovaného, který je podle žalobce nezákonný.

Krajský soud v Brně žalobu odmítl usnesením ze dne 16. 2. 2006, neboť dospěl k závěru, že je nepřijatelná (§ 85 s. ř. s.) a žalobce se může domáhat ochrany nebo nápravy před zásahem a jeho důsledky jinými právními prostředky. Nezákonnost zprávy o daňové kontrole totiž žalobce může namítat jak v odvolacím řízení proti dodatečnému platebnímu výměru, tak v případné následné žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

Žalobce (stěžovatel) napadl usnesení krajského soudu kasační stížností. Neodkázal přitom výslovně na žádný z kasačních důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., s ohledem na výrok napadeného rozhodnutí však připadá v úvahu pouze kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tj. tvrzená nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu, publikovaný pod č. 625/2005 Sb. NSS).

Stěžovatel krajskému soudu vytkl, že nenařídil jednání a neumožnil mu tak seznámení se všemi důsledky kontroly. Daňová kontrola byla ukončena bez řádného projednání a podpisu kontrolní zprávy, která byla doručena poštou. Žalovaný postupoval v rozporu s § 2 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“, „d. ř.“) a neseznámil stěžovatele s výsledkem kontroly, kterou ukončil, aniž stěžovateli umožnil namítat její nezákonnosti v její závěrečné fázi, tj. po seznámení se s kompletním kontrolním výsledkem. Přitom právě postup správce daně v rozporu s § 2 odst. 2 daňového řádu je jedním ze způsobů nezákonného zasahování do práv, který nelze napravit opravnými prostředky proti rozhodnutí ani žalobou podle § 65 s. ř. s. (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 144/2004–110). Krajský soud dovodil, že důsledkem nezákonného zásahu jsou pouze dodatečné platební výměry, u nichž je možné domáhat se ochrany jinými právními prostředky a dodatečný platební výměr není možné považovat za důsledek daňové kontroly ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. Stěžovatel s tímto závěrem nesouhlasí.

Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že by zpráva o daňové kontrole byla obecným důsledkem kontroly. Zpráva o kontrole totiž neukládá daňovému subjektu žádné povinnosti, nápravu jejích nesprávností lze požadovat pouze v průběhu kontroly a nejsou proti ní připuštěny žádné opravné prostředky. Nejedná se tedy o důsledek nezákonného zásahu, ale o jeho nedílnou součást. Proto může být daňová kontrola nezákonná i tehdy, nepostupuje-li správce daně při tvorbě a nakládání se zprávou o daňové kontrole v souladu se zákonem (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 21/2003).

Brojí rovněž proti závěru krajského soudu o tom, že neexistuje ochrana proti skončené daňové kontrole, neboť pak se lze domáhat ochrany pouze proti jejím důsledkům. Krajský soud zaměnil nezákonný zásah za jeho důsledky, neboť stěžovatel žalobou nenapadal primárně důsledky daňové kontroly, ale kontrolu samotnou, přičemž o

existenci důsledků opřel pouze úvahu o přípustnosti žaloby poté, kdy kontrola skončila. Krajský soud postupoval tak, jako by žaloba směřovala proti platebním výměrům, nebo proti zprávě o daňové kontrole, což ovšem neodpovídá vůli vyjádřené v žalobním návrhu.

Považuje za absurdní závěr, podle nějž nepodléhají soudní ochraně práva porušená daňovou kontrolou, která je jako úkon nezákonná pro způsob jejího ukončení, a to jenom proto, že již skončila. Pokud např. správce daně kontrolu ukončí doručením zprávy poštou, ačkoliv pro takový postup nejsou splněny zákonné podmínky (§ 16 odst. 8 daňového řádu), dozví se daňový subjekt o nezákonnosti kontroly až po jejím ukončení. Zasahuje-li správce daně do práv daňového subjektu způsobem vedení kontroly v jejím závěru, pak musí existovat právní prostředek ochrany, kterým ovšem není ani uplatnění opravných prostředků proti rozhodnutí, ani správní žaloba proti rozhodnutí (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 144/2004–110).

Tvrdí konečně, že krajský soud mu svým postupem upřel ústavní právo na přístup k soudu. Konečně pak vytkl, že soud se nezabýval návrhem na vydání předběžného opatření.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Stěžovateli nebyla upřena žádná práva, která mu náleží při provádění daňové kontroly (§ 16 odst. 4 d. ř.). Kontrola byla ukončena postupem podle § 16 odst. 8 d. ř. Zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím, a po ukončení kontroly neexistuje prostředek ochrany proti této zprávě. V případě stěžovatele byla zpráva použita jako důkazní prostředek (§ 31 odst. 4 d. ř.), na jehož základě byly vydány platební výměry a dodatečné platební výměry. Stěžovatel tak měl možnost namítnat nezákonnost zprávy o daňové kontrole v rámci odvolacího řízení, případně v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

Kasační stížnost není důvodná. O námitkách Nejvyšší správní soud uváží:

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku publikovaném pod č. 603/2005 Sb. NSS konstatoval, že ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li – a to kumulativně – splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.

Pro potřeby posuzované věci je u daňové kontroly (§ 16 d. ř.) třeba rozlišovat daňovou kontrolu jako celek, a jednotlivé úkony pracovníků správce daně, prováděné v jejím rámci. Intenzita, jakou pracovníci správce daně zasahují do autonomní sféry jednotlivce (srov. náleží č. 29/2005 Sb. n. ÚS) se pak může značně lišit podle typu prováděných úkonů. Je zřejmé, že např. informační povinnost daňového subjektu [§ 16 odst. 2 písm. a) d. ř.], je mírou svého dopadu do práv jednotlivce nesrovnatelná s oprávněním pracovníků správce daně vstupovat do provozních budov, dopravních prostředků, či dokonce obydlí daňového subjektu [§ 16 odst. 2 písm. f) d. ř.]. V návaznosti na takto nastíněné rozlišení, je nutné posuzovat i aspekty daňové kontroly, jako možného nezákonného zásahu.

Daňová kontrola může představovat nezákonný zásah (§ 82 a násl. s. ř. s.) ve svém celku, např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce. Podrobně se k aspektům daňové kontroly jako nezákonného zásahu vyjádřil Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS.

Od daňové kontroly, stížené nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu (úkonu) ze strany pracovníka správce daně. Vliv nezákonného postupu pracovníka správce daně při provádění daňové kontroly na zákonnost kontroly samotné se vzpírá zobecnění a bude záležet vždy na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu na výsledek kontroly.

Nikoliv každá nezákonnost při provádění daňové kontroly pak představuje nezákonný zásah. Shora uvedené usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu nepochybně závěry Nejvyššího správního soudu v jeho rovněž citovaném rozsudku č. 603/2005 Sb. NSS. Jinými slovy, nezákonný postup pracovníků správce daně při provádění daňové kontroly může být nezákonným zásahem, ovšem pouze za splnění podmínek zde nastíněných.

Z hlediska posuzované věci a kasačních námitek se jeví klíčovým posouzení otázky, zda může trvat zásah nebo jeho důsledky (6. podmínka) v případě ukončené daňové kontroly. V obecné rovině takový případ jistě nelze vyloučit. Lze si tedy představit např. situaci, kdy jsou v rámci nezákonné daňové kontroly zapůjčeny účetní doklady mimo prostory kontrolovaného subjektu [§ 16 odst. 2 písm. g) d. ř.], aniž by byly po skončení kontroly vráceny. Takovou situaci lze nepochybně posoudit jako trvající důsledek nezákonného zásahu, proti němuž se lze bránit žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. Je-li jako nezákonný zásah posouzena kontrola ve svém celku, nelze po jejím ukončení hovořit o jejím trvání, mohou však – jako v teoreticky nastíněném příkladu, trvat její důsledky. Je tedy ovšem zřejmé, že po ukončení nezákonné daňové kontroly se lze ochrany podle § 82 a násl. s. ř. s. domáhat pouze v případě trvání důsledků této kontroly.

Stěžovatel zde dovozuje nezákonnost daňové kontroly především ze způsobu jejího ukončení. Proto je třeba zkoumat, zda důsledky daňové kontroly, byť ukončené způsobem, který je v rozporu se zákonem, trvají. I kdyby se Nejvyšší správní soud ztotožnil se stěžovatelem v náhledu na nezákonnost daňové kontroly jako celku v důsledku nezákonnosti jejího ukončení, není tato skutečnost sama o sobě relevantní z hlediska posouzení trvajících důsledků této kontroly. Z tohoto odůvodnění je zároveň zřejmé, že nemůže obstát tvrzení stěžovatele o směřování žaloby proti samotné ukončené kontrole s tím, že o existenci jejích důsledků se opírá pouze úvaha o přípustnosti žaloby. Cílem relativně minimalistické ochrany poskytnuté v řízení podle § 82 a násl. s. ř. s. totiž není abstraktní vyslovení nezákonnosti již skončeného nezákonného zásahu, ale poskytnutí reálné ochrany, pokud trvá zásah samotný, nebo jeho důsledky. Jinými slovy, i tehdy, když dojde k nezákonnému zásahu, je soudní ochrana vyloučena, pokud zásah samotný skončil, a jeho důsledky netrvají.

Za situace, kdy samotnou zprávou o daňové kontrole není (z její podstaty) daňový subjekt bezprostředně zkrácen na svých právech, nelze o takové zprávě hovořit jako o

trvajícím důsledku nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. Netvrdí-li stěžovatel jiné trvajících důsledky nezákonné daňové kontroly, nemůže jeho námitka obstát.

Výsledky daňové kontroly mohou nalézt svůj odraz ve vyměřovacím řízení, a zpráva o daňové kontrole může být důkazním prostředkem, o který se opírá platební výměr. Nelze však přisvědčit názoru stěžovatele, podle něž je vyměřovací řízení trvajícím důsledkem daňové kontroly. Daňová kontrola je dílčím, byť relativně uceleným, procesním postupem v rámci daňového řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 437/2005 Sb. NSS). Vyslovil-li stěžovatel v žalobě názor, že důsledkem daňové kontroly je nejen vyměřovací řízení samo, ale i jeho výsledek, tj. dodatečné platební výměry (tedy rozhodnutí), a také následné úkony vymáhání doměřené daně, jeho argumentace nemůže obstát.

Logika řízení podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. směřuje k poskytnutí ochrany v případech, kdy správní orgán zasáhne do práv určité osoby způsobem neumožňujícím jiné prostředky obrany (typicky žalobou proti nezákonnému rozhodnutí). V případech, kdy je vedeno řízení, jehož výsledkem je typicky vydání rozhodnutí, ke kterému poté skutečně dojde (např. vyměřovací řízení s následným vydáním platebního výměru), je vyloučeno, aby se adresát rozhodnutí domáhal ochrany žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s., neboť mu přísluší účinná ochrana podle § 65 a násl. s. ř. s., přičemž nezákonnost napadeného rozhodnutí lze namítat mj. v nezákonnosti řízení vedoucího k vydání daného rozhodnutí. Ochrana před nezákonným zásahem má tedy očividně subsidiární povahu.

Byla-li stěžovateli dodatečnými platebními výměry doměřena daň, aniž by tato rozhodnutí napadl, a namísto toho podal žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu, nelze než konstatovat, že ke své ochraně zvolil neodpovídající procesní prostředek, a krajský soud žalobu správně odmítl. Z uvedeného důvodu nemohlo dojít ani k porušení práv stěžovatele chráněných ústavním pořádkem, která umožňují přístup k soudu dodržením stanoveného postupu (čl. 36 Listiny základních práv a svobod).

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli v námitce, podle které krajský soud odmítl návrh bez nařízení jednání. Jednání soudu je určeno k projednání a rozhodnutí věci samé, jeho smyslem je především dokazování. Tento smysl však nemůže být naplněn tam, kde podaný návrh procesně neobstojí a soud jej odmítne pro chybějící podmínky řízení.

Poslední námitkou stěžovatel zpochybnil postup krajského soudu, který se nezabýval návrhem stěžovatele na vydání předběžného opatření. Především se, že je třeba vždy zkoumat, nakolik se uvedený procesní postup negativně dotkl práv stěžovatele. Rozhodne-li soud ve věci samé bez zbytečných průtahů po jejím podání, může být takový postup účinnější pro ochranu práv účastníků, než rozhodnutí o předběžném opatření a teprve s časovým odstupem poté rozhodnutí ve věci samé. Krajský soud navíc, byť stručně, vložil důvody, pro které nerozhodoval samostatně o návrhu na vydání předběžného opatření. Nedostatek samostatného rozhodnutí o návrhu na vydání předběžného opatření v posuzované věci neměl vliv na zákonnost usnesení napadeného kasační stížností. Lze připomenout i to, že v posuzované věci žaloba (s návrhem na vydání předběžného opatření) napadla krajskému soudu 28. 12. 2005, krajský soud pak věc skončil již dne 16. 2. 2006.

Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že stěžovatel 20. 11. 2006 svou kasační stížností doplnil. Vytkl krajskému soudu, že převzal závěr správního orgánu o ukončení daňové

kontroly. Krajský soud měl zkoumat, zda nezákonný zásah – daňová kontrola – skutečně skončil, a neměl tedy bez dalšího vycházet z presumpce jejího ukončení bez posouzení žalobních námitek týkajících se nezákonnosti postupu při jejím ukončení.

Nejvyšší správní soud se tímto důvodem nemůže pro jeho nepřipustnost zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatel svoji argumentaci v žalobě, a později také v kasační stížnosti, postavil na tvrzené nezákonnosti úkonů při ukončení daňové kontroly a dovozoval trvající důsledky této kontroly; její ukončení ale nijak nezpochybnil. Kasační soud, přezkoumávající rozhodnutí krajského soudu, přitom nemůže napadené rozhodnutí zrušit v návaznosti na argumentaci nově uplatněnou teprve v kasačním řízení. Argumentace stěžovatele obsažená v doplnění kasační stížnosti ostatně popírá argumentaci kasační stížnosti samotné; ta naopak z faktického ukončení daňové kontroly vycházela.

Z vyložených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contr.* ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť z obsahu spisu nevyplývá, že by mu náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 29. listopadu 2006

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu