



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **STROS spol. s r. o.**, se sídlem v Drachkově 26, Strakonice, zastoupeným JUDr. Jiřím Šmrhou, advokátem se sídlem Plánkova 600, Strakonice, proti žalovanému: **Finanční úřad ve Strakonících**, se sídlem Na Ohradě 1067, Strakonice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 4. 2007, č. j. 10 Ca 47/2007 – 102,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále „stěžovatel“) podal včas kasační stížnost proti výše označenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba; touto se podle ust. § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) domáhal zákazu pokračování porušování svých práv spočívající v provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999, 2000, 2001 a 2002 podjatou pracovníci správce daně s tím, že se stav daňového řízení vrací před okamžik zahájení daňové kontroly.

V žalobě stěžovatel uvedl, že shledává daňovou kontrolu nezákonnou, neboť ji provádí podjatá pracovnice správce daně, a to přesto, že o vznesené námitce podjatosti bylo žalovaným správním orgánem negativně rozhodnuto. Podstata námitky podjatosti uvedené pracovnice spočívala v tom, že tato pracovnice byla účastna i daňové kontroly manželky jednatele stěžovatele, kdy výsledkem této kontroly bylo dodatečné vyměření daně, jež bylo zrušeno až Krajským soudem v Českých Budějovicích. Dle stěžovatele tak existuje vysoké riziko podjatosti pracovnice správce daně, přičemž na tomto existujícím riziku nezměnilo nic ani

zamítavé rozhodnutí žalovaného o podané námitce podjatosti. V důsledku provádění daňové kontroly podjatou pracovníci dochází u stěžovatele k porušení veřejného subjektivního práva.

Krajský soud rozhodl o žalobě tak, že ji usnesením ze dne 14. 7. 2006, č. j. 10 Ca 85/2006 - 65 podle ustanovení § 68 písm. e) s. ř. s. odmítl jako nepřípustnou dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti proti citovanému usnesení rozhodl tak, že je rozsudkem ze dne 20. 2. 2007, č. j. 5 Aps 4/2006 - 93 zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud poté rozsudkem ze dne 4. 4. 2007 č. j. 10 Ca 47/2007 - 102 žalobu zamítl s odůvodněním, že se v daném případě o nezákonný zásah nejednalo.

Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že procesní institut, kterým bylo negativně rozhodnuto o námitce podjatosti nelze považovat za zásah ve smyslu ust. § 82 s. ř. s., a to zejména pro absenci přímého zásahu do subjektivních práv daňového subjektu. Práva žalobce (stěžovatele) nejsou nikterak zkrácena v případě, kdy nebylo vyhověno námitce podjatosti a je v daňové kontrole pokračováno. Jednání žalovaného, které žalobce popsal ve svém návrhu, není zásahem do jeho veřejných subjektivních práv ve smyslu § 82 s. ř. s.

V kasační stížnosti stěžovatel uvádí důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.; namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Stěžovatel uvádí, že v dané věci byl krajský soud povinen zabývat se žalobou věcně - tj. v tom směru, zda v konkrétním případě byla pracovnice správce daně podjatá či nikoli a dále, zda provádění daňové kontroly podjatou pracovníci je způsobilé přivodit nezákonnost celé daňové kontroly. Stěžovatel má za to, že jeho kasační stížnost je důvodná a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 4. 2007, č. j. 10 Ca 47/2007 - 102 zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření uvádí, že ustanovení § 26 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“) upravuje vyloučení pracovníků správce daně z důvodů, které jsou v zákoně vymezeny. Žalovaný se však domnívá, že pouhé konstatování ze strany stěžovatele, že pracovnice správce daně prováděla kontrolu u manželky jednatele stěžovatele, nesvědčí o podjatosti, jak ji má na mysli právě ust. § 26 cit. zákona. Vždy je vyloučen pracovník, jestliže by rozhodoval o daňových záležitostech vlastních nebo osob blízkých, dále je vyloučen též pracovník správce daně z daňového řízení v případě, že se v téže věci zúčastnil řízení jako pracovník správce daně jiného stupně. Splnění podmínek podjatosti je dále nutno vyvozovat mimo jiné i z poměru pracovníka k předmětu řízení nebo k osobám na řízení zúčastněným. Toto však nebylo prokázáno a námitka podjatosti v daňovém řízení byla shledána nedůvodnou. Navrhl proto kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud vázán rozsahem kasační stížnosti a řádně uplatněnými kasačními důvody (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) napadený rozsudek krajského soudu přezkoumal, přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze správního spisu vyplynulo, že dne 14. 4. 2006 uplatnil stěžovatel u správce daně námitku podjatosti pí. A. S., pracovnice správce daně provádějící u něj daňovou kontrolu. Jako důvod bylo stěžovatelem uvedeno, že zde existují skutečnosti nasvědčující tomu, že jmenovaná nebude postupovat nestranně, neboť prováděla daňovou kontrolu u manželky jednatele stěžovatele a výsledky daňové kontroly - rozhodnutí o vyměření daně byla Krajským soudem v Českých Budějovicích zrušena. O námitce podjatosti bylo žalovaným rozhodnuto dne 25. 4. 2006

pod č. j. 40284/06/105930/6382 tak, že nebyly shledány žádné okolnosti svědčící o podjatosti jmenované pracovnice.

Nejvyšší správní soud především považuje za nutné předeslat, že 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.

Ochrana 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. 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“).

Veřejná správa musí být kontrolována soudní mocí vždy tam, kde svojí činností zasahuje do základních práv fyzických a právnických osob (viz např. č. 4 Ústavy ČR). O zásah ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. by se pojmově jednalo tehdy, jestliže by bylo lze tvrdit, že napadeným zásahem byl žalobce přímo zkrácen na svých právech, a v tomto případě by také správní soud mohl správnímu orgánu zakázat, aby v porušování práva stěžovatele pokračoval a přikázal, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem (§ 87 odst. 2 s. ř. s.). To konkrétně znamená, že mezi napadeným zásahem a tvrzeným porušením práv musí existovat bezprostřední vztah. Smyslem soudního přezkumu těchto zásahů je totiž vyslovení zákazu pokračovat v porušování práv, což znamená, že efektivní ochranou může být pouze takové rozhodnutí soudu, které se bezprostředně může projevit v právní sféře dotčeného. Proto také platí, že soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 s. ř. s.), a nikoliv, jak je jinak typické pro správní soudnictví, na základě skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Ustanovení § 26 zákona o správě daní 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 není přípustné odvolání (§ 26 odst. 7 zákona o správě daní).

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.

Rozhodnutí o námitce podjatosti je rozhodnutím procesním, jímž se upravuje vedení řízení před správním orgánem. Přezkoumání rozhodnutí o zamítnutí námítky podjatosti podle ustanovení § 26 zákona o správě daní je výkonem dozorcího práva nad postupem správce daně v konkrétním daňovém řízení. Žádost o přezkoumání případné podjatosti pracovníka 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. (viz rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2003, č. j. 3 Afs 20/2003 – 23, publ. in Sb. NSS č. 114/2004, přístupno též na www.nssoud.cz).

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 faktický zásah sám - tj. nezákonné fyzické provádění daňové kontroly. K problematice potřebnosti soudní ochrany týkající se provádění daňové kontroly, jakož i její formy, se vyjádřil Nejvyšší správní soud již v usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110 (publ. in Sb. NSS č. 735/2006, přístupno též na www.nssoud.cz), přitom vyslovil, že zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního.

Smyslem ustanovení § 26 zákona o správě daní je, jak již bylo uvedeno, zabránit takovým úkonům, které sice mohou být svým obsahem v souladu se zákonem, avšak provádí je osoba, která má takový vztah k účastníkům řízení či věci samé, jež nedává záruku objektivního rozhodování v daňovém řízení, a proto nelze připustit, aby byla v řízení jakýmkoli způsobem činná (tedy osoba podjatá).

Krajský soud se stěžovatelem vznesenou žalobní námitkou stran nezákonnosti daňové kontroly pro namítané provádění daňové kontroly podjatou pracovnící řádně zabýval. Při svém rozhodování vycházel přitom ze správního spisu, ze kterého vyplynulo, že námitkou podjatosti se správní orgán zabýval a řádně o ní rozhodl s tím, že v daném případě nebyla námitka podjatosti shledána důvodnou. Nejvyšší správní soud ve vztahu k námitce stěžovatele shodně se závěry krajského soudu podotýká, že ze správního spisu nevyplývají žádné okolnosti svědčící o tom, že v dané věci při provádění daňové kontroly rozhoduje a činí úkony osoba mající takový vztah ke stěžovateli, který nezajišťuje objektivní projednání a rozhodování ve věci popř. osoba u níž je dáno jakékoliv riziko vlivu subjektivních momentů na řízení. Ze stěžovatelem uváděných skutečností o možné podjatosti jmenované pracovnice (jmenovaná prováděla daňovou kontrolu již u manželky jednatel stěžovatele, následná rozhodnutí o vyměření daně vyplývající z výsledků této kontroly byla krajským soudem zrušena apod.), nelze jakkoli dovozovat naplnění znaků podjatosti tak, jak má na mysli cit. ustanovení § 26 zákona o správě daní.

Podle výše uvedeného usnesení rozšířeného senátu, je třeba nezákonnou daňovou kontrolou rozumět mj. kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně. Daňový subjekt má v takovém případě právo obrátit se na soud se žalobou na ochranu před nezákonným zásahem ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s.

Provádění daňové kontroly pracovníky správce daně, u nichž byl dán zákonný důvod vyloučení, je beze sporu možno za nezákonný postup považovat. Pakliže však bylo v projednávané věci shledáno, že u jmenované pracovnice nejsou dány žádné okolnosti svědčící o její podjatosti, nelze dospět z důvodu absence přímého zásahu do subjektivních práv stěžovatele ani k závěru o tom, že prováděná daňová kontrola je nezákonným zásahem. Na této skutečnosti nemůže ničeho měnit ani stěžovatelovo opakované tvrzení podjatosti bez konkrétního naplnění ustanovení § 26 zákona o správě daní.

Pokud ve svém zdůvodnění krajský soud uzavřel, že je-li daňová kontrola zákonným procesním nástrojem k prověření daňového základu, pak její provádění nepodjatou pracovnící nezákonným zásahem dle ust. § 82 s. ř. s. není, nelze než tomuto závěru přisvědčit. Krajský soud se stěžovatelem namítané nezákonnosti nedopustil. Nejvyšší správní soud neshledal jeho rozhodnutí ani nepřezkoumatelným, když z napadeného rozsudku krajského soudu jsou důvody rozhodnutí zcela seznatelné.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. To by náleželo žalovanému. Protože však žalovaný žádné náklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné náklady, jež by mu vznikly a jež by překročily náklady jeho běžné administrativní činnosti, ze spisu nezjistil, rozhodl tak, že žalovanému, přestože měl ve věci plný úspěch, se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 17. ledna 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu