



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce EZOP servis, s. r. o., se sídlem v Moravské Ostravě, Pohraniční 16, zastoupeného JUDr. Milanem Čichoněm, advokátem v Ostravě, Špálova 80/9, proti žalovanému Finančnímu úřadu Ostrava I., Moravská Ostrava, Jurečkova 2, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 5. 2007, čj. 22 Ca 185/2007 - 12,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 5. 2007, čj. 22 Ca 185/2007 - 12, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhal u Krajského soudu v Ostravě ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, spočívajícím ve vydání rozhodnutí ze dne 16. 4. 2007, čj. 97245/07/388931/0642, kterým žalovaný předvolal jednatele žalobce k daňovému řízení, jehož předmětem je podle Sdělení důvodu daňového řízení ze dne 3. 5. 2007, čj. 110768/07/388931/0642, zahájení kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 a 2005.

Krajský soud usnesením ze dne 24. 5. 2007, čj. 22 Ca 185/2007 - 12, žalobu odmítl [§ 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] s tím, že ve věci bylo možné domáhat se ochrany jinými prostředky (§ 85 s. ř. s.). Odkázal přitom na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110 (č. 735/2006 Sb. NSS), podle něž zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s. Taková žaloba je ovšem přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvysledně vyčerpal právní prostředky stanovené podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Takovým právním prostředkem jsou i námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní

a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Nevyužil-li žalobce institutu námitek proti postupu pracovníka správce daně, nemohl se krajský soud meritorně zabývat důvody tvrzené nezákonnosti daňové kontroly a žalobu jako nepřipustnou odmítl.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti usnesení krajského soudu včasnou kasační stížností, aniž by uplatněné námitky podřadil konkrétním kasačním důvodům podle § 103 odst. 1 s. ř. s.

Namítl, že odmítnutí žaloby umožňuje žalovanému zahájit kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 a 2005. Podle krajského soudu je žaloba nepřipustná, protože stěžovatel nevyužil institutu námitek proti postupu pracovníka správce daně podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Daňový subjekt má přitom právo podávat námitky podle citovaného ustanovení teprve v okamžiku, kdy je u něj daňová kontrola prováděna. Podle stěžovatele proto nelze § 85 s. ř. s. použít před zahájením daňové kontroly, neboť tehdy se ochrany nelze domáhat jinými prostředky. Stěžovatel by tak přes její nezákonnost musel strpět celou daňovou kontrolu, protože samotné rozhodnutí nadřízeného orgánu o námitkách nelze přezkoumat soudem podle § 65 odst. 1 s. ř. s. [§ 70 písm. a) a b) s. ř. s. a § 68 písm. e) s. ř. s.].

Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Především je třeba podotknout, že jakkoliv stěžovatel nepodřadil stížní námitky žádnému z důvodů podle § 103 odst. 1 s. ř. s., přichází v případě odmítnutí žaloby pojmově v úvahu pouze kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu, jako zvláštní kasační důvod ve vztahu k ostatním důvodům podle § 103 odst. 1 s. ř. s. [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 3 Azs 33/2004 - 98 (č. 625/2005 Sb. NSS)].

Žaloba proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení (dále jen „zásah“) správního orgánu, je nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky nebo domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný (§ 85 s. ř. s.). Soud usnesením odmítne návrh, jestliže je podle soudního řádu správního nepřipustný [§ 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud již dříve rozhodl [srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110 (č. 735/2006 Sb. NSS)], 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. s. ř. s. Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.), kterým jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu.

V posuzované věci se však jedná o skutkově i právně odlišnou situaci. Stěžovatel se domáhal ochrany před nezákonným zásahem, spočívajícím podle jeho tvrzení v předvolání k daňovému řízení za účelem zahájení kontroly daně z příjmů právnických

osob za zdaňovací období roku 2002 a 2005. Daňová kontrola v posuzované věci dosud zahájena nebyla, resp. její zahájení ze soudního spisu nevyplývá, ani je žádný z účastníků řízení netvrdí. Podle shora citovaného závěru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu může být podle okolností nezákonným zásahem (podle § 82 a násl. s. ř. s.), proti němuž je třeba bránit se nejprve námitkami, zahájení či provádění daňové kontroly, nikoliv úkony správce daně předcházející vlastnímu zahájení daňové kontroly. Tento právní názor proto nelze uchopit způsobem, jakým to učinil krajský soud. Institutu námitek proti postupu pracovníka správce daně, který byl ve shora citovaném rozhodnutí rozšířeného senátu označený za jiný právní prostředek ochrany (§ 85 s. ř. s.), může v souladu s § 16 odst. 4 písm. d) s. ř. s. využít daňový subjekt, u něhož daňová kontrola je prováděna, nikoliv subjekt, jemuž provedení daňové kontroly, v jakkoliv vzdálené budoucnosti, teprve hrozí. Námitky podle citovaného ustanovení proto v nyní posuzované věci nemohou představovat jiný právní prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., a žaloba podle citovaného ustanovení není nepřijatelná.

Usnesení krajského soudu je ze shora uvedených důvodů nezákonné [§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.], kasační stížnost je důvodná, proto Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a zohlední také relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozhodnutí publikované pod č. 1010/2007 Sb. NSS).

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. prosince 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu