ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Ing. B. P.,** zastoupeného JUDr. Jindřichem Finkem, advokátem se sídlem Palackého třída 135, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad Brno I,** se sídlem Příkop 25, Brno, proti zahájení a provádění daňové kontroly, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 31. 8. 2007, č. j. 29 Ca 60/2007 - 63,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 31. 8. 2007, č. j. 29 Ca 60/2007 - 63, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označené usnesení Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla výrokem I. odmítnuta jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), spočívajícím v zahájení a trvání daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 prováděné Finančním úřadem Brno I (dále jen „žalovaný“); výrokem II. pak byl zamítnut návrh stěžovatele ze dne 21. 6. 2007 na vydání předběžného opatření o uložení povinnosti žalovanému zdržet se provádění již zahájené daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob u stěžovatele za zdaňovací období let 2001 až 2003.

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e), b) a d) s. ř. s. Má zato, že krajský soud pochybil, pokud žalobu stěžovatele odmítl s poukazem na skutečnost, že stěžovatel při své obraně proti nezákonně prováděné daňové kontrole nevyužil veškeré prostředky ochrany, představované podáním námitek proti postupu pracovníka správce daně ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o

správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovatel namítá, že již v podané žalobě poukazoval na jím uplatněnou námitku proti postupu pracovníků správce daně ze dne 2. 1. 2007. V rámci této námitky uvedl, že daňová kontrola prověřující základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 je prováděna po uplynutí prekluzivní lhůty, v níž lze daň vyměřit nebo doměřit. O této námitce bylo dne 26. 1. 2007 žalovaným rozhodnuto tak, že ji zamítl, a ze strany stěžovatele tedy došlo k využití veškerých dostupných prostředků k obraně svých práv. Stěžovatel nesouhlasí ani s výrokem II. napadeného rozhodnutí krajského soudu, jímž byl zamítnut jeho návrh na vydání předběžného opatření s poukazem na odmítnutí žalobního návrhu. Také tento výrok napadeného rozhodnutí stěžovatel považuje za nesprávný, když podle jeho názoru nebyly ze strany soudu dány důvody pro odmítnutí žaloby, a tedy ani pro zamítnutí návrhu na vydání předběžného opatření, kterému mělo být ze strany soudu vyhověno. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; zároveň navrhuje vydání předběžného opatření ve znění, že se žalovanému do právní moci rozhodnutí soudu ukládá zdržet se provádění již zahájené daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob u stěžovatele za roky 2001, 2002 a 2003 a dále zdržet se využití informací získaných při takto prováděné daňové kontrole.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu ztotožňuje s právním názorem krajského soudu vyplývajícím z napadeného usnesení a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Z obsahu předloženého spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

Žalobou podanou u krajského soudu dne 14. 3. 2007 se stěžovatel domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003, která byla u stěžovatele zahájena sepsáním protokolu o ústním jednání dne 16. 8. 2005. Proti uvedenému postupu žalovaného se stěžovatel bránil podáním námitky ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, v níž poukázal na marné uplynutí prekluzivní lhůty pro dodatečné vyměření daně. Žalovaný námitce stěžovatele rozhodnutím ze dne 26. 1. 2007, č. j. 8531/07/288935/1897, nevyhověl; toto rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno dne 15. 2. 2007.

Krajský soud žalobu stěžovatele výrokem I. jako nepřípustnou odmítl. V odůvodnění svého rozhodnutí poukázal na skutečnost, že zahájení daňové kontroly jako úkon správce daně směřující proti daňovému subjektu, s nímž je pro kontrolovaný subjekt spojena řada povinností, by mohl při nedodržení zákona nebo překročení jeho rámce představovat nezákonný zásah ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. Dále však konstatoval, že to samo o sobě ještě neznamená, že se proti neformálním zásahům lze vždy bránit žalobou, neboť překážku zde představuje výluka uvedená v ustanovení § 85 s. ř. s., podle něhož je žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. Krajský soud uvedl, že prostředkem k ochraně či nápravě proti nezákonnému zásahu spojenému s daňovou kontrolou je podání námitek proti postupu pracovníka správce daně dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, zákon tedy stanovuje cestu k ochraně daňového subjektu, a proto žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu je v takovém případě zákonem vyloučena.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Ačkoli stěžovatel v podané kasační stížnosti uplatňuje důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e), b) a d) s. ř. s., přicházejí pro něj z povahy věci v úvahu pouze kasační důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.,

tj. tvrzená nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v podané kasační stížnosti namítá nezákonnost rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Uvádí, že podáním námitek proti postupu pracovníka správce daně dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků vyčerpal veškeré prostředky, které mu zákon dává k jeho obraně, a tedy žaloba měla být krajským soudem věcně projednána. V dané souvislosti stěžovatel poukazuje na zcela odlišný postup téhož soudu v případě obdobných věcí vedených pod sp. zn. 29 Ca 264/2005 a sp. zn. 29 Ca 42/2006, týkajících se žalob na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly za zdaňovací období let 2001 a 2002, o nichž bylo krajským soudem meritorně rozhodnuto.

Při posuzování důvodnosti takto uplatněné kasační námitky Nejvyšší správní soud vycházel z následujících úvah.

Podle ustanovení § 82 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování.

Pojem „zásah“ soudní řád správní, ani jiný zákon nedefinuje, judikatura však dovodila, že se obecně jedná o úkony správních orgánů, které nejsou činěny formou rozhodnutí, ale přesto jsou závazné pro osoby, vůči nimž směřují. Tyto osoby jsou povinny na jejich základě něco konat, nějaké činnosti se zdržet nebo nějaké jednání strpět, a to na základě jak písemného, tak i faktického pokynu či příkazu (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2004, č. j. 2 Afs 17/2003 - 54).

Otázka, zda je možno za onen nezákonný „zásah“ považovat také zahájení a provádění daňové kontroly, byla vyřešena v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS, podle něhož: *„Zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního.“* Zda jde o zásah nezákonný, který porušuje subjektivní právo žalobce, nebo o zásah jsoucí v souladu s právem, je pak již otázkou meritorního posouzení.

Domáhal-li se tedy stěžovatel v předcházejícím řízení vydání rozhodnutí, kterým by krajský soud žalovanému zakázal pokračovat v provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003, nepochybně se jednalo o žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. Tuto skutečnost ostatně ve svém rozhodnutí nepopírá ani krajský soud, když uvádí, že zahájení daňové kontroly jakožto určitý úkon správce daně směřující proti daňovému subjektu, s nímž je pro daňový subjekt spojena řada povinností, může při nedodržení zákona nebo překročení jeho rámce představovat nezákonný zásah ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s.

Přesto krajský soud žalobu stěžovatele odmítl s poukazem na ustanovení § 85 s. ř. s., podle něhož je žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními

prostředky nebo domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí krajského soudu přitom není zcela jasně seznatelné, jak krajský soud citované ustanovení s. ř. s. vyložil, tj. zda považuje žalobu na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v provádění daňové kontroly za nepřípustnou vždy (právě z toho důvodu, že zákon o správě daní a poplatků poskytuje daňovému subjektu ochranu prostřednictvím podání námitek proti postupu správce daně), nebo zda tuto žalobu považoval za nepřípustnou pouze v této konkrétní věci, když měl zato, že stěžovatel námitky proti postupu správce daně nepodal, a tedy nevyčerpal veškeré prostředky, které mu zákon dává k jeho obraně. Nejvyšší správní soud v projednávané věci nesdílí ani jeden z uvedených závěrů.

I v této souvislosti Nejvyšší správní soud v plném rozsahu odkazuje na výše uvedené rozhodnutí rozšířeného senátu, který při výkladu § 85 s. ř. s. dospěl k závěru, že toto ustanovení nelze vykládat doslovně, tedy tak, že by absolutně 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 se svou žalobou obrátí na soud, využil tohoto jiného právního prostředku, který má k dispozici. Nedosáhne-li jeho prostřednictvím ochrany nebo nápravy, tj. pokud jej bezvýsledně vyčerpá, může se následně bránit žalobou podle § 82 s. ř. s.

Rozšířený senát dále dovodil, že v případě nezákonné daňové kontroly jsou tímto jiným prostředkem ochrany námitky proti postupu pracovníka správce daně podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, přičemž i lhůta pro podání žaloby počíná běžet až od okamžiku, kdy se daňový subjekt o vyřízení námitek dozvěděl. Kontrolovaný daňový subjekt proto musí nejprve využít tento prostředek obrany a teprve nedosáhne-li jím ochrany (nadřízený pracovník správce daně námitkám nevyhoví nebo o nich ve lhůtě nerozhodne), je legitimován k podání žaloby podle § 82 s. ř. s.

Z obsahu předloženého spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatel tomuto zákonnému požadavku dostál, tj. dostupnými prostředky se proti postupu správce daně bránil a krajskému soudu to prokázal. Námitka stěžovatele ze dne 2. 1. 2007, kterou podal proti postupu konkrétních pracovníků správce daně a v níž namítal, že daňová kontrola prověřující základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 je prováděna po uplynutí prekluzivní lhůty, v níž lze daň vyměřit nebo doměřit, je součástí spisu krajského soudu (č. l. 52), stejně jako rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 1. 2007, č. j. 8531/07/288935/1897, kterým nebylo námitce stěžovatele vyhověno (č. l. 53 – 54 spisu krajského soudu). Stěžovatel tak ve vztahu k prováděné daňové kontrole marně vyčerpal veškeré prostředky obrany a k podání žaloby byl v souladu s názorem vysloveným v již shora citovaném rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS, aktivně legitimován.

Stěžovatelem uplatněná kasační námitka byla shledána důvodnou [§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.], neboť krajský soud odmítl žalobu jako nepřípustnou podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., ve spojení s § 85 s. ř. s., aniž k tomu byly splněny zákonné podmínky.

Nejvyšší správní soud proto kasační stížností napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v dalším řízení povinen v souladu s vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, jímž je dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán, meritorně rozhodnout ve věci žaloby na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003, tj. posoudit, zda provádění daňové kontroly za uvedené zdaňovací

období je nezákonným zásahem žalovaného, kterým jsou porušována subjektivní práva stěžovatele, či zda tomu tak v projednávané věci není. Závěr krajského soudu o důvodnosti či nedůvodnosti žaloby musí být řádně odůvodněn.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne dle ustanovení § 110 odst. 2 s. ř. s. také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Vzhledem k tomu, že napadené usnesení krajského soud bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno jako celek, bude na krajském soudu, zda a jakým způsobem znovu rozhodne také o návrhu stěžovatele ze dne 21. 6. 2007 na vydání předběžného opatření.

Ve vztahu k návrhu stěžovatele na vydání předběžného opatření, obsaženému v podané kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud konstatuje, že vzhledem ke skutečnosti, že bezodkladně přistoupil k rozhodnutí ve věci samé, již o tomto návrhu samostatně nerozhodoval.

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

V Brně dne 14. února 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu