



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatelky **N. spol. s r. o.**, zastoupené Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem v Brně, Příkop 4, za účasti **Finančního úřadu v Havířově**, se sídlem v Havířově, Myslbekova 2, v řízení o kasační stížnosti proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 11. 2005, č. j. 22 Ca 139/2004 – 107,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ostravě usnesením ze dne 29. 11. 2005, č. j. 22 Ca 139/2004 - 107 zastavil řízení o žalobě stěžovatelky proti Finančnímu úřadu v Havířově (dále jen „finanční úřad“) na ochranu před nezákonným zásahem podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. V odůvodnění napadeného usnesení krajský soud uvedl, že daňová kontrola prováděná finančním úřadem u stěžovatelky již netrvá, jak vyplývá ze shodného vyjádření stěžovatelky i finančního úřadu, neboť byla ukončena sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole. Daňová kontrola ostatně netrvala ani v době, kdy byla žaloba stěžovatelky postoupena krajskému soudu jako soudu místně příslušnému, tedy dne 18. 3. 2004. Krajský soud nedospěl ani k závěru, že by trvaly důsledky zásahu finančního úřadu. Vydané dodatečné platební výměry nelze považovat za trvající důsledky zásahu ani za situace, že byly vydány na základě zjištění učiněných v rámci daňové kontroly. Správní rozhodnutí jsou soudně přezkoumatelná v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu a nikoliv v řízení podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. Ze stejného důvodu nelze v tomto řízení přezkoumávat ani zákonnost zajišťovacího příkazu ze dne 27. 8. 2001, který má formu správního rozhodnutí. Krajský

soud rovněž neshledal, že by hrozilo opakované provádění daňové kontroly. Jelikož již neexistovaly zákonné podmínky pro řízení o ochraně před nezákonným zásahem správního orgánu, krajský soud řízení zastavil.

Stěžovatelka v kasační stížnosti podané proti tomuto usnesení krajského soudu v zákonné lhůtě vytýkala nezákonnost rozhodnutí o zastavení řízení a vyjádřila nesouhlas se závěrem krajského soudu, který měl vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, že daňová kontrola již netrvá, netrvají ani její důsledky a nehrozí její opakování. Je tomu tak proto, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena a je nezákonná právě s ohledem na způsob jejího ukončení. Nelze přece dospět k závěru, že soudnímu přezkumu podle ustanovení § 82 s. ř. s. nepodléhá daňová kontrola, která je nezákonná právě proto, že již skončila, ale nezákonným způsobem. Jediným prostředkem, kterým lze napadnout nezákonnou daňovou kontrolu je námitka při daňové kontrole a poté následná žaloba na nezákonný zásah finančního úřadu. Nelze ani odkazovat na možnost napadení platebních výměrů vydaných na základě zjištění učiněných v rámci daňové kontroly řádným odvoláním nebo podáním žaloby proti rozhodnutí odvolacího správního orgánu. Stěžovatelka se proto domnívá, že důsledky daňové kontroly trvají, jestliže na základě výsledků této kontroly byly vydány dodatečné platební výměry. Skutečnost, že proti dodatečným platebním výměrům lze použít opravných prostředků ještě neznamená, že dodatečný platební výměr není důsledkem daňové kontroly, zvláště za situace, kdy ustanovení § 48 odst. 12 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) nepřiznává podanému odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru odkladný účinek. Stěžovatelka považuje za porušení svých veřejných subjektivních práv i skutečnost, že podala návrh na vydání předběžného opatření, kterým se domáhala přerušení daňové kontroly, ale krajský soud se jím vůbec nezabýval. I když s. ř. s. nestanoví lhůtu pro rozhodnutí o předběžném opatření, lze použít analogii iuris a rozhodnout podle lhůt stanovených v o. s. ř. Stěžovatelka nemůže souhlasit ani s tím, že nehrozí opakování nezákonného zásahu. Daňová kontrola, proti níž brojila, byla již v pořadí druhou. Jestliže krajský soud dovodil, že se může domáhat soudní ochrany ve věci dodatečných platebních výměrů, pak k provedení opakované daňové kontroly došlo právě z toho důvodu, že v rámci správního soudnictví byly zrušeny dodatečné platební výměry vydané na základě první daňové kontroly. Bez ohledu na namítanou prekluzi práva daň vyměřit, v rámci druhé opakované daňové kontroly, lze proto jednoznačně dovodit hrozbu provádění daňové kontroly kdykoli. Závěr krajského soudu, že zásah již netrvá a řízení je třeba zastavit, se tudíž jeví jako nespravedlivý. Proto se stěžovatelka domáhala zrušení usnesení krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené usnesení v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že v případě zastavení řízení krajským soudem mohou stížní námitky uplatněné v kasační stížnosti směřovat pouze k nezákonnosti rozhodnutí o zastavení řízení (§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.). Nejvyšší správní soud tvrzené důvody kasační stížnosti posoudil podle jejich obsahu, i když nejsou formálně podřazeny pod žádné ustanovení zákona. Z tohoto pohledu dospěl k závěru, že obsahem kasační stížnosti je namítaná nezákonnost rozhodnutí o zastavení řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. V opačném případě by Nejvyšší správní soud musel kasační stížnost považovat za nepřipustnou ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s.

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.

Lhůty pro podání žaloby jsou obsahem ustanovení § 84 odst. 1 a 2 s. ř. s. Žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu (lhůta subjektivní) a nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo (lhůta objektivní), přičemž zmeškání lhůty nelze prominout. Soud zastaví řízení, zjistí-li, že po podání žaloby již zásah ani jeho důsledky netrvají a nehrozí opakování zásahu (§ 86 s. ř. s.). Soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 s. ř. s.). Soud rozsudkem zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem (§ 87 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, publikovaném pod č. 603/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 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, byť jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.

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, např. žalobou proti nezákonnému rozhodnutí. V případech, kdy je vedeno řízení, jehož výsledkem je 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 má možnost domáhat se ochrany podle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s. Ochrana před nezákonným zásahem má tedy subsidiární povahu.

Stěžovatelka 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 stvrzením stěžovatelky týkajícím se nezákonnosti daňové kontroly jako celku v důsledku nezákonnosti jejího ukončení, není tato skutečnost sama o sobě relevantní z hlediska posouzení trvajících důsledků této kontroly. Cílem ochrany poskytnuté v řízení podle § 82 a násl. s. ř. s. není vyslovení nezákonnosti již skončeného nezákonného zásahu, ale poskytnutí reálné ochrany, pokud trvá zásah samotný, nebo jeho důsledky. To znamená, že i když dojde k nezákonnému zásahu, je soudní ochrana vyloučena, pokud zásah samotný skončil a jeho důsledky netrvají. Ke stížní námitce, že daňová kontrola nebyla ukončena zákonným způsobem, a proto nadále trvá, Nejvyšší správní soud dodává, že jak stěžovatelka, tak i finanční úřad shodně prohlásily, že daňová kontrola byla ukončena. Zpráva o daňové kontrole byla podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů, které jsou po rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání stěžovatelky předmětem žaloby podané u Krajského soudu v Ostravě. To, zda byla daňová

kontrola ukončena v souladu s ustanovením § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, není tedy v řízení o ochraně před nezákonným zásahem správního orgánu ve smyslu ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. rozhodující, neboť je třeba vycházet z faktického stavu. Nejvyšší správní soud má, na základě shodných vyjádření stěžovatelky a finančního úřadu, za prokázané, že nezákonný zásah finančního úřadu spočívající v provádění daňové kontroly již netrval, resp. netrval v době, kdy krajský soud řízení o žalobě zastavil. Finanční úřad již nečiní žádné úkony, ze kterých by bylo možné dovodit faktické pokračování daňové kontroly.

V souladu s ustanovením § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je zpráva o výsledku daňové kontroly jedním z důkazních prostředků v daňovém řízení. Nejedná se o rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 32 citovaného zákona a nelze proti ní použít samostatně některý z institutů řádných či mimořádných opravných prostředků. Zpráva o výsledku daňové kontroly také sama nemůže být předmětem přezkoumávání v rámci správního soudnictví. V rámci odvolacího řízení proti dodatečným platebním výměrům vydaným po provedení daňové kontrole se lze dovolávat nezákonnosti, ať už jde o vady při zahájení, průběhu či ukončení daňové kontroly nebo o vady v dokazování. Vždy se bude jednat o vady řízení jako takového, které mohou vést až ke zrušení rozhodnutí vydaných na základě takto provedeného důkazního řízení, nikoli ke zrušení zprávy o výsledku daňové kontroly.

Dodatečný platební výměr vydaný na základě provedené daňové kontroly nelze považovat za trvalý důsledek zásahu. Dodatečný platební výměr představuje individuální správní akt, kterým je daňovému subjektu stanovena změna základu daně a daně oproti poslední známé daňové povinnosti. Dodatečný platební výměr je vydáván na základě výsledků řízení vyměřovacího, jehož podkladem může být podle okolností podané daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, nebo také důkazní řízení provedené v rámci daňové kontroly a následně zachycené ve zprávě o výsledku daňové kontroly. Daňovou kontrolou správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně a představuje tedy řízení důkazní, které probíhá podle ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků, jenž je obsahově součástí řízení vyměřovacího. Proti výsledku vyměřovacího řízení (platebnímu výměru nebo dodatečnému platebnímu výměru) se lze bránit podáním řádného, popř. mimořádného, opravného prostředku. Dodatečný platební výměr tedy není, jak se stěžovatelka mylně domnívá, důsledkem daňové kontroly, ale výsledkem řízení vyměřovacího. Jestliže ustanovení § 82 s. ř. s. definuje, že každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem 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, pak dodatečný platební výměr, který je bezesporu rozhodnutím, nemůže definici ustanovení § 82 dostat.

Hrozba opakování zásahu hrozí tehdy, jestliže je zřejmé, že správní orgán se opakovanými zásahy obdobného charakteru bude snažit dosáhnout určitého, zcela konkrétního a předem zřejmého cíle a k následným zásahům přistupuje proto, že předchozí zásah nevedl k určenému cíli nebo nepostačoval (srov. např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 5. 2005, sp. zn. 11 Ca 188/2004). Není v pravomoci krajského soudu ani Nejvyššího správního soudu zakázat správnímu orgánu, aby v budoucnu opakovaně neprovedl daňovou kontrolu.

Pokud se týká stížní námitky nečinnosti krajského soudu ve věci stěžovatelčina návrhu na vydání předběžného opatření, musí Nejvyšší správní soud poukázat na usnesení Krajského

soudu v Ostravě ze dne 21. 3. 2005, č. j. 22 Ca 139/2004 - 69, kterým byl návrh na vydání předběžného opatření zamítnut. Toto usnesení bylo doručeno zástupci stěžovatelky J. H. dne 31. 3. 2005. Tato stížní námitka proto není důvodná.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a finančnímu úřadu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 22. března 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu