



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 **L. Ž.**, zastoupené JUDr. Jaroslavou Nuckollsovou, advokátkou se sídlem v Ústí nad Orlicí, Barcalova 2, za účasti **Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí**, se sídlem v Ústí nad Orlicí, T. G. Masaryka 1393, v řízení o kasační stížnosti proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích ze dne 21. 3. 2006, č. j. 52 Ca 76/2005 – 67,

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 Hradci Králové, pobočka v Pardubicích usnesením ze dne 21. 3. 2006, č. j. 52 Ca 76/2005 – 67, zastavil řízení o žalobě stěžovatelky proti Finančnímu úřadu v Ústí nad Orlicí (dále jen „finanční úřad“) na ochranu před nezákonným zásahem podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s., spočívajícím v nezákonné kontrole prováděné finančním úřadem. V odůvodnění napadeného usnesení krajský soud uvedl, že za trvalý zásah nelze považovat případ, kdy byl vydán platební výměr, a to nezávisle na tom, zda daňová kontrola byla či nebyla zákonným způsobem zahájena či ukončena. Samotný dodatečný platební výměr vydaný na základě provedené daňové kontroly nelze považovat za trvalý důsledek zásahu správního orgánu ve smyslu § 82 s. ř. s., neboť toto ustanovení vylučuje z řízení o ochraně před nezákonným zásahem podle dílu 3, Hlavy II. s. ř. s. ty zásahy, které mají formu správního rozhodnutí a které jsou tedy přezkoumatelné podle dílu 1, Hlavy II. s. ř. s. Jelikož již neexistovaly zákonné podmínky pro řízení o ochraně před nezákonným zásahem správního orgánu, krajský soud řízení zastavil.

V kasační stížnosti podané proti tomuto usnesení krajského soudu v zákonné lhůtě stěžovatelka tvrdila, že krajský soud zastavil řízení o žalobě, aniž by pro to byly splněny zákonné podmínky uvedené v ustanovení § 86 s. ř. s. Poukázala na usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, v jehož odůvodnění jsou velmi pregnančně popsány rozdíly, kdy daňová kontrola má samostatné následky. Z tohoto úhlu pohledu označila napadené usnesení za velmi pikantní. Namítala, že je-li možnost, aby ochrany veřejným subjektivním právům bylo dosaženo rozhodnutím o žalobě na nezákonný zásah podle ustanovení § 82 s. ř. s., pak není rozumného důvodu, aby řízení o této žalobě bylo zastaveno, dále aby běželo řízení odvolací a řízení o žalobě podle § 65 s. ř. s., kde by se zkoumala táž otázka a případná ochrana subjektivních veřejných práv pak byla fakticky realizována o dvě až tři léta později. Za nezákonný a protiústavní označila ten postup soudu, který bez rozumného odůvodnění preferuje cestu pro občana složitější a dražší a časově řádově zdlouhavější. Takový postup soudu je faktickým odepřením práva na spravedlivý proces a je v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Pokud si může soud vybrat mezi dvěma takovými výklady, je povinen šetřit práv občana a vybrat ten, který je pro občana příznivější. V ustanovení § 86 s. ř. s. není vydání rozhodnutí ve věci žalovaným správním orgánem uvedeno jako zákonný důvod pro zastavení řízení o žalobě. Důvody tam uvedené jsou jiné, a to že zásah netrvá nebo netrvají důsledky zásahu anebo nehrozí-li jeho opakování. Je pravdou, že ustálená judikatura považuje daňovou kontrolu za ukončenou tehdy, je-li projednána zpráva o kontrole. Je tomu tak zejména proto, že poté se v praxi již zpravidla žádné úkony daňové kontroly nepraktikují. Na druhou stranu jedna z podstatných námitek (jak v žalobě, tak i v odvolání) byla ta, že zpráva nebyla řádně projednána. Otázka existence zásahu, jeho trvání či netrvání je tak velmi relativní. Krajský soud uvádí, že „za trvající zásah podle ustanovení § 82 s. ř. s. nelze považovat případ, kdy byl vydán platební výměr, a to nezávisle na tom, zda daňová kontrola byla či nebyla zákonným způsobem zahájena nebo skončena“. Takovou podmínku s. ř. s. ovšem nezná. Naopak podle názoru stěžovatelky je podstatné, jak byla kontrola zahájena, provedena a případně byla-li ukončena a jak. Otázku důsledků zásahu krajský soud vůbec nezkoumal. Přitom nadále trvají důsledky morální (stěžovatelka byla ve svém prostředí znemožněna jako solidní a důvěryhodný obchodní partner, musela ukončit podnikání), ekonomické (přišla o veškeré volné finanční prostředky, musela prodat obchodní majetek, aby uhradila dluhy, musela vynaložit nemalé finanční prostředky na právní zastoupení atd.), bylo zasaženo do její svobodné sféry (status negativus), musela strpět jednání úředníků, došlo k zásahu do jejího soukromí atd. Žádný z těchto důsledků se nikdy nezhojí rozhodnutím o zrušení dodatečného platebního výměru. Důsledky nezákonné kontroly trvají, neboť majetek byl odebrán a doposud není škoda kompenzována. Trvají i další důsledky. Nikdo stěžovatelce dnes nevydává nový živnostenský list, když od finančního úřadu nedostane potvrzení o bezdlužnosti. Otázkou důsledků zásahu se krajský soud v odůvodnění vůbec nezabýval. Stejně tak se soud ani v nejmenším nevypořádal s poslední zákonnou podmínkou, a to s možností opakování zásahu. Za situace, kdy má soud před sebou dvě typově shodné žaloby, je zjevné, že nejde o náhodu, ale o systematický postoj finančního úřadu. Za situace, kdy z jeho vyjádření k žalobě je patrné, že považuje svůj postup za plně legitimní je zjevné, že je připraven tento postup kdykoli zopakovat, pokud mu v tom nezabrání právě včasný zásah moci soudní. Je zjevné, že minimálně dvě ze tří zákonných podmínek, které kumulativně musí platit, nebyly splněny pro to, aby měl soud možnost podle ustanovení § 86 s. ř. s. zastavit řízení. Podle stěžovatelky jde tedy především o nesprávné posouzení právní otázky, ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., vztahu dvou typů žalob. Nelze vyloučit, že lze použít i druhého kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., když soud vůbec neprováděl dokazování rozhodných skutkových okolností a to mohlo mít vliv na výrok rozhodnutí. Jako pravděpodobný se zdá i třetí důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., když odůvodnění je jak vnitřně rozporné,

tak se i k některým zákonným důvodům ve smyslu ustanovení § 86 s. ř. s. vůbec nevyjadřuje. Stěžovatelka žádala přezkoumání i procesního rozhodnutí o předběžném opatření, a to usnesení ze dne 20. 12. 2005, č. j. 52 Ca 26/2005 - 49. Má za to, že o předběžném opatření bylo rozhodnuto pozdě, a že toto rozhodnutí je nezákonné pro nedostatek důvodů, když soud postupoval podle ustanovení § 55 odst. 4 s. ř. s., aniž by vyložil, z jakých důvodů se návrh na předběžné opatření zamítá. Pokud jde o rozhodování o předběžném opatření, pak má stěžovatelka za to, že právě s ohledem na výjimečný charakter předběžného opatření by mělo být rozhodnuto do 7 dnů (tedy analogicky podle § 74 a násl. o. s. ř.) i tehdy, pokud to s. ř. s. výslovně neukládá. Obdobně je to i u absentujícího odůvodnění rozhodnutí o zamítnutí předběžného opatření. Má za to, že rozhodnutí o zamítnutí předběžného opatření je nepřezkoumatelné ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. S ohledem na výše uvedené důvody se měl krajský soud meritorně zabývat podanou žalobou a vyslovit se, zda-li šlo o nezákonný zásah či nikoli. Obdobně měl odůvodnit usnesení o návrhu na vydání předběžného opatření. Proto se stěžovatelka domáhala jak zrušení usnesení krajského soudu o zastavení řízení, tak i zrušení usnesení krajského soudu o zamítnutí návrhu na předběžné opatření a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční úřad ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek považuje za věcně správný s tím, že dále se ke kasační stížnosti nebude vyjadřovat.

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 podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Nejvyšší správní soud tvrzené důvody kasační stížnosti posoudil podle jejich obsahu a z tohoto pohledu dospěl k závěru, že obsahově je v kasační stížnosti namítána nezákonnost usnesení o zastavení řízení ve smyslu citovaného ustanovení. Jinak 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 důsledek anebo hrozí-li jeho opakování.

Zjistí-li soud, že po podání žaloby již zásah ani jeho důsledky netrvají a nehrozí opakování zásahu, řízení podle ustanovení § 86 s. ř. s. zastaví.

Podle ustanovení § 87 odst. 1 s. ř. s. rozhoduje soud na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud se již dříve ve svých rozhodnutích zabýval otázkou ochrany před nezákonným zásahem. Např. 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. Nejedná se tedy o alternativní zákonem danou rovnocennou možnost domáhat se ochrany veřejných subjektivních práv, jak nesprávně dovozuje stěžovatelka.

Stěžovatelka dovozuje nezákonnost daňové kontroly především ze způsobu jejího ukončení. Proto je třeba posoudit, zda důsledky daňové kontroly, byť ukončené způsobem, který je v rozporu se zákonem, trvají. I kdyby se Nejvyšší správní soud ztotožnil s tvrzením 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 z vyjádření jak stěžovatelky, tak i finančního úřadu vyplývá, že daňová kontrola byla ukončena, když na základě jejich výsledků obsažených ve zprávě o daňové kontrole byly vydány dodatečné platební výměry, které jsou předmětem přezkumu v odvolacím řízení zahájeném na základě odvolání podaného stěžovatelkou. To, zda byla daňová kontrola ukončena v souladu s ustanovením § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákona o správě daní a poplatků“) není tedy v řízení o ochraně před nezákonným zásahem rozhodující, neboť je třeba vycházet z faktického stavu. Nejvyšší správní soud má za nesporné, že nezákonný zásah finančního úřadu spočívající v provádění daňové kontroly již netrvá, resp. netrval v době, kdy krajský soud řízení o žalobě zastavil. Finanční úřad již v té době nečinil 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 kontroly 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 trvající 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 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 s. ř. s. dostát.

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, při splnění zákonných podmínek, neprovedl daňovou kontrolu. Za daného stavu, kdy byl vydán na základě výsledků daňové kontroly dodatečný platební výměr, lze hrozbu opakované kontroly vyloučit.

Pokud se stěžovatelka podanou kasační stížností domáhala současně i zrušení usnesení krajského soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 52 Ca 26/2005 – 49, jímž byl zamítnut její návrh na vydání předběžného opatření, pak je podle názoru Nejvyššího správního soudu kasační stížnost v tomto rozsahu nepřipustná. Podle § 104 odst. 3 písm. c) s. ř. s. je nepřipustná kasační stížnost proti rozhodnutí, které je podle své povahy dočasné. Rozhodnutí o předběžném opatření je rozhodnutím, které slouží k zatímní, tj. přechodné, úpravě poměrů účastníků (§ 38 odst. 1 s. ř. s.), a to do doby, než se změní poměry nebo než bude pravomocně rozhodnuto o věci samé. Jeho účelem je zajistit, aby rozhodnutí ve věci samé mohlo mít reálné účinky na právní poměry účastníků, tím, že se dočasně zabrání intenzívním zásahům do jejich právní sféry. Předběžné opatření zaniká nejpozději dnem, kdy se rozhodnutí soudu, jímž se řízení končí, stalo vykonatelným (§ 38 odst. 4 s. ř. s.), pokud je soud nevydal na dobu kratší nebo pokud je před vydáním meritorního rozhodnutí nezrušil pro změnu okolností, které odůvodnily jeho vydání.

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

V Brně dne 24. srpna 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu