



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Bohuslava Hnízдила a soudkyň JUDr. Brigity Chrasilové a JUDr. Milady Tomkové v právní věci **žalobkyně: L. Ž.**, zastoupena JUDr. Jaroslavou Nuckollsovou, advokátkou, se sídlem Barcalova 2, Ústí nad Orlicí, proti **žalovanému: Finanční úřad v Ústí nad Orlicí**, se sídlem T. G. Masaryka 1393, Ústí nad Orlicí, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, ze dne 21. 3. 2006, č. j. 52 Ca 75/2005 - 81,

takto:

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se náhrada nákladů řízení nepřiznává.**

Odůvodnění:

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) se žalobou podanou dne 21. 11. 2005 domáhala ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu dle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), spočívajícím dle stěžovatelčiny žalobní námitky v provádění nezákonné daňové kontroly žalovaným a zároveň podala návrh na vydání předběžného opatření, aby bylo žalovanému zakázáno provádět jakékoliv úkony daňové kontroly a vydávat na jejím základě rozhodnutí. Návrh na vydání předběžného opatření byl usnesením krajského soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 52 Ca 75/2005 - 61, zamítnut.

Krajský soud usnesením blíže určeným v záhlaví tohoto rozsudku řízení o stěžovatelčině žalobě, již se domáhala ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu, zastavil. V odůvodnění napadeného usnesení krajský soud uvedl, že žalobou v řízení o ochraně před nezákonným zásahem se lze domáhat ochrany proti takovému zásahu

jen v případě, že nezákonný zásah nebo jeho důsledky trvají, anebo hrozí-li jeho opakování, z čehož *a contrario* plyne, že pokud tento nezákonný zásah nebo jeho důsledky netrvají, nehrozí-li opakování tohoto zásahu, podmínky pro věcné projednání žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu dány nejsou a soud řízení dle § 86 s. ř. s. zastaví. Za trvalý zásah dle § 82 s. ř. s. dle názoru krajského soudu nelze považovat případ, kdy byl na základě provedené daňové kontroly (nezávisle na tom, zda tato byla či nebyla zákonným způsobem zahájena či ukončena) vydán dodatečný platební výměr, jelikož tento nelze považovat za trvalý důsledek zásahu správního orgánu ve smyslu § 82 s. ř. s. Z řízení o ochraně před nezákonným zásahem jsou tak dle krajského soudu vyloučeny ty zásahy, které mají formu správního rozhodnutí a podléhají soudnímu přezkumu dle § 65 s. ř. s. Pokud již byly vydány dodatečné platební výměry, o čemž mezi stranami není sporu, může se stěžovatelka domáhat nápravy jinou formou, a to po vyčerpání opravných prostředků ve správním řízení, žalobou na ochranu svých práv dle § 65 a násl. s. ř. s. Dle názoru krajského soudu z žádného ustanovení zákona o soudním řádu správním nelze vyvodit, že by v případě, kdy se stěžovatelka domáhá svých práv v řízení o žalobě proti již vydaným konkrétním správním rozhodnutím, měla mít přednost žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu v situaci, kdy již tento zásah pominul, byť by byl i nezákonný. Krajský soud z výše uvedených důvodů řízení o stěžovatelčině žalobě dle § 86 s. ř. s. zastavil.

Stěžovatelka podala proti tomuto rozhodnutí krajského soudu kasační stížnost v níž namítá, že k zastavení řízení nebyly splněny zákonné podmínky dle § 86 s. ř. s. Zejména uvádí, že dodatečné platební výměry ničeho nevypovídají o zákonnosti provedené daňové kontroly. Dodatečný platební výměr je dle stěžovatelky jednou z forem ukončení vyměřovacího řízení - které nebylo v tomto případě zahájeno v souladu s § 21 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Daňová kontrola není daňovým řízením, nýbrž jde o samostatný procesní úkon nebo postup, který sám o sobě nekončí rozhodnutím. Stěžovatelka tedy především napadá nezákonnost dodatečných platebních výměrů, jež byly vydány na základě zprávy o daňové kontrole – výsledku provedené nezákonné daňové kontroly. Označení daňové kontroly za nezákonnou, kdy hlavní namítanou vadou je, že nebyla zahájena, provedena a ukončena v souladu se zákonem (stěžovatelka má na mysli zřejmě zákon o správě daní a poplatků), by dle stěžovatelky mělo za následek poznání, že veškeré důkazní prostředky, které byly v jejím rámci žalovaným shromážděny, byly získány v rozporu se zákonem. Je-li zde možnost, aby ochrany veřejného subjektivního práva bylo dosaženo rozhodnutím o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu dle § 82 s. ř. s., pak není důvodu, aby řízení o této žalobě bylo zastaveno, dále aby běželo řízení odvolací a řízení o žalobě dle § 65 s. ř. s. Ochrana subjektivních veřejných práv by pak byla fakticky realizována o dvě až tři léta později a takovýto postup soudu označuje za faktické odepření práva na spravedlivý proces. Dále je krajskému soudu vytýkáno, že se nezabýval otázkou důsledků nezákonného zásahu správního orgánu. Nadále trvají důsledky morální - stěžovatelka byla ve svém prostředí znemožněna jako solidní a důvěryhodný obchodní partner, musela ukončit podnikání, důsledky ekonomické - přišla o veškeré volné finanční prostředky, dále bylo zasaženo do její svobodné sféry a musela strpět jednání úředníků. Důsledky nezákonné daňové kontroly tak dle stěžovatelky stále trvají. Rovněž namítá, že se soud nevypořádal s možností opakování nezákonného zásahu správního orgánu. Stěžovatelka v kasační stížnosti požádala o osvobození od soudních poplatků a o ustanovení zástupce pro řízení o kasační stížnosti. Důvody pro podání kasační stížnosti spatřuje v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V závěru kasační stížnosti navrhuje zrušení jak usnesení krajského soudu č. j. 52 Ca 75/2004 - 81 o zastavení řízení o žalobě, tak i usnesení krajského soudu č. j. 52 Ca 75/2004 - 61 o zamítnutí návrhu na vydání předběžného opatření.

Nejvyšší správní soud na tomto místě předesílá, že o kasační stížnosti proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích, ze dne 20. 12. 2005, č. j. 52 Ca 75/2004 - 61, o zamítnutí návrhu na vydání předběžného opatření bude u zdejšího soudu rozhodnuto v samostatném kasačním řízení pod sp. zn. 6 Aps 6/2006.

Návrh na ustanovení zástupce pro řízení o kasační stížnosti byl zamítnut usnesením krajského soudu ze dne 27. 6. 2006, č. j. 52 Ca 75/2005 - 125, návrh na osvobození od soudních poplatků za kasační stížnost byl posléze rovněž usnesením krajského soudu ze dne 9. 10. 2006, č. j. 52 Ca 75/2005 - 143, zamítnut.

Kasační stížnost byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného usnesení a je podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), byla podána daňovým poradcem Ing. M. P., který stěžovatelku zastupoval v žalobním řízení, a vzhledem k tomu, že jmenovaný není advokát a navíc nebyl zplnomocněn k podání kasační stížnosti stěžovatelčiným jménem, krajský soud stěžovatelku usnesením ze dne 13. 4. 2006, č. j. 52 Ca 75/2005 - 97, vyzval k doplnění náležitostí kasační stížnosti a k předložení originálu plné moci. Stěžovatelka na výzvu soudu reagovala přípisem ze dne 9. 5. 2006, v němž přikládá plnou moc a zároveň sděluje, že podanou kasační stížnost opomněla podepsat omylem, přičemž se s jejím obsahem plně ztotožňuje. Nejvyšší správní soud na tomto místě podotýká, že odmítnutí věcného projednání stěžovatelčiny kasační stížnosti za výše uvedených okolností, z důvodu podání kasační stížnosti osobou neoprávněnou, by bylo projevem přílišného právního formalismu. Stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí vzešlo (§ 102 s. ř. s.) a v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. je stěžovatelka v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem.

Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že v případě zastavení řízení o žalobě krajským soudem mohou 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 a 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.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené usnesení, blíže uvedené v záhlaví tohoto rozsudku, v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato kasační stížnost není důvodná.

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.

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, proti němuž nejsou jiné prostředky obrany, zejména proti němuž není možné podat žalobou proti nezákonnému rozhodnutí správního orgánu dle § 65 s. ř. s. 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 zahájení a ukončení. Proto je třeba zkoumat, zda důsledky daňové kontroly, byť ukončené způsobem, který by byl v rozporu se zákonem, trvají. I kdyby se Nejvyšší správní soud ztotožnil s tvrzením stěžovatelky týkajícím se nezákonnosti daňové kontroly jako celku, 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 ze strany správního orgánu, je soudní ochrana vyloučena, pokud zásah samotný skončil a jeho důsledky netrvají. Ke stížní námitce, že důsledky nezákonného zásahu nadále trvají, Nejvyšší správní soud konstatuje, že ze samotného vyjádření stěžovatelky, jakož i z vyjádření žalovaného, plyne, že nezákonný zásah žalovaného spočívající v provádění daňové kontroly již netrvá a netrval ani v době, kdy krajský soud řízení o žalobě zastavil. Žalovaný tak již nečiní žádné úkony, z nichž by bylo možné dovodit faktické pokračování daňové kontroly.

Samotný dodatečný platební výměr vydaný na základě provedené daňové kontroly rovněž nelze považovat za trvajících důsledek zásahu správního orgánu ve smyslu § 82 s. ř. s. Dodatečný platební výměr představuje individuální správní akt, kterým je daňovému subjektu stanovena změna základu 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 je tedy rozhodnutím správního orgánu, v tomto případě žalovaného, jímž se ve smyslu § 65 s. ř. s. zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva a povinnosti účastníka řízení a tudíž podléhá soudnímu přezkumu prostřednictvím řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Jestliže je v § 82 s. ř. s. stanoveno, 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 bezesporu je rozhodnutím správního orgánu, nemůže definici stanovené v § 82 s. ř. s. dostát.

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 provedené 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.

Ke stěžovatelčině námitce spočívající v možnosti opakování nezákonného zásahu zdejší soud uvádí, že hrozba opakování zásahu připadá v úvahu 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.

Ze všech shora uvedených důvodů a v souladu s vlastní konstantní judikaturou (viz rozsudek ze dne 22. 3. 2007, č. j. 7 Ans 1/2006 - 131, dostupný na www.nssoud.cz) dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 3 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovaný žádné náklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné mu vzniklé náklady ze spisu nezjistil, a proto rozhodl tak, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. prosince 2007

JUDr. Bohuslav Hnízdlil
předseda senátu

