



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce **MEGA, a. s.**, Drahobejlova 1452/54, Praha 9, zastoupeného Mgr. Miroslavem Houškou, advokátem se sídlem V Jámě 1, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Ústí nad Labem**, se sídlem Dlouhá 3359, 400 21 Ústí nad Labem, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 1. 2006, č. j. 15 Ca 225/2005 - 37,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 1. 2006, č. j. 15 Ca 225/2005 - 37, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Krajského soudu v Ústí nad Labem se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Ten měl spočívat v tom, že žalovaný u něho provádí daňovou kontrolu, k níž není jako místně nepřislušný správce daně oprávněn. Domáhal se, aby soud zakázal žalovanému zasahovat do jeho práv a přikázal mu ustát v provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za roky 1996 až 1999.

Krajský soud v Ústí nad Labem nejprve usnesením ze dne 5. 4. 2004, č. j. 15 Ca 23/2004 - 36, žalobu odmítl pro opožděnost a shledal ji též nepřipustnou z toho důvodu, že stěžovatel má možnost se domáhat ochrany proti nezákonně provedené daňové kontrole jinými právními prostředky. Toto usnesení následně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 5. 2005, č. j. 1 Aps 3/2004 - 60, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Kasační soud se neztotožnil s krajským soudem v tom, že žaloba byla podána opožděně a neshledal správným ani závěr soudu o nepřipustnosti žaloby,

s tím, že po vyčerpání námitek má daňový subjekt právo brojit proti provádění daňové kontroly žalobou; zda jde o zásah nezákonný nebo o zásah v souladu s právem, je již závěrem o věcné legitimaci.

Žalobce poté podáním, doručeným krajskému soudu dne 30. 11. 2005, žalobu doplnil. S ohledem na to, že v mezidobí byla daňová kontrola ukončena a podle něho již trvají jen její důsledky, změnil petit žaloby tak, aby soud zakázal žalovanému zasahovat do jeho práv a přikázal mu obnovit stav před zásahem. Trvání důsledků nezákonné kontroly spatřuje jednak v tom, že správní orgány vedou vůči němu navazující řízení o opravných prostředcích a na základě platebních výměrů byla na něm vymožena daň, čímž je zatěžován. V tomto podání rovněž rozšířil tvrzení o nezákonnosti daňové kontroly na to, že způsob ukončení daňové kontroly byl v rozporu se zákonem, nezákonnost zásahu spatřoval dále v tom, že v průběhu nezákonné daňové kontroly byly na základě výzev žalovaného od něho získány podklady, které pak byly proti němu neoprávněně použity při daňové kontrole a při daňovém řízení, namítal též nezákonnost vyřízení jeho námitek. Další doplnění žaloby, v tomto případě na základě výsledků odvolacího řízení o rozsahu nahlížení do daňového spisu, zaslal žalobce 20. 1. 2006.

Krajský soud usnesením ze dne 24. 1. 2006 řízení zastavil. Soud se nejprve zabýval otázkou změny žalobního petitu, tu však shledal nepřipustnou, neboť by došlo k naprosté změně předmětu přezkumu; pokud v důsledku změny skutkového stavu je žalobce nyní zkracován jiným způsobem, než který označil v původní žalobě, je na něm, aby se domáhal ochrany novou žalobou. Soud proto vycházel z původního petitu. Podle soudu ukončením sporné daňové kontroly u žalobce došlo k situaci, že původně tvrzený nezákonný zásah již netrvá, čemuž nasvědčuje návrh změny žalobního petitu, nic nenásvědčuje tomu, že by hrozilo jeho opakování; pokud stěžovatel se dovolává hrozby porušení práva na vyměření daně ve správné výši, má možnost se domáhat nápravy opravnými prostředky proti předmětným platebním výměrům. Soud proto dospěl k závěru, že je dán důvod k zastavení řízení podle § 86 s. ř. s.

Rozhodnutí krajského soudu napadl žalobce (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížností, obsahem se opírající o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Krajskému soudu především vytýká, že neakceptoval jím navrženou změnu žalobního petitu. Úpravou stěžovatel reagoval na vývoj situace, kdy nezákonný zásah, za který stále považuje daňovou kontrolu, skončil a trvají již jen jeho důsledky. Změna žalobního petitu měla charakter pouze formulační nikoliv věcný a nemohlo dojít ke změně jeho obsahu. Stěžovatel vždy za nezákonný zásah označoval daňovou kontrolu, její zákonnost chtěl přezkoumat, a postup krajského soudu mu znemožnil požadovat ochranu proti protiprávnímu stavu přiléhavým způsobem.

Druhá z kasačních námitek míří proti nesprávnému úsudku soudu o tom, že zásah ani jeho důsledky netrvají a nehrozí jeho opakování, přičemž krajský soud blíže neřešil otázku důsledku zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., jak byl v žalobě označen. Podle stěžovatele trvají důsledky ukončené daňové kontroly, neboť na jejím základě je proti němu v daňovém řízení různými formami postupováno, což by se nestalo, jestliže by tu nezákonný zásah nebyl. Stěžovatel v obecné rovině poukazuje na to, že i po ukončení

daňové kontroly mohou být jejími důsledky zásahy do práv daňového subjektu, spočívající např. v omezení práva užívat majetek tím, že jsou mu odebrány podklady, vzorky zboží a nebyly vráceny nebo byly znehodnoceny, může přetrvávat důsledek v podobě porušení dobré pověsti daňového subjektu, důsledky trvají také tehdy, jestliže na základě daňové kontroly jsou vydávána vůči daňovému subjektu rozhodnutí nebo jsou s ním vedena řízení, která jej zatěžují. Podle stěžovatele je důsledkem daňové kontroly vydání dodatečného platebního výměru, neboť daňová kontrola je úkonem směřujícím k vyměření daně, je nesprávný závěr, že soudnímu přezkumu nepodléhá daňová kontrola, která je nezákonná z důvodu způsobu jejího ukončení, a to právě proto, že již skončila.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Sporná daňová kontrola byla ukončena, tvrzený nezákonný zásah již netrvá a netrvají ani jeho důsledky. Dodatečné platební výměry byly vydány na základě vyměřovacího řízení, které prováděl místně příslušný Finanční úřad v Mimoně, stěžovatelem uváděné důsledky nejsou důsledkem daňové kontroly, ale vyměření daně. Stěžovatel neuvádí žádný důsledek daňové kontroly jako takové a neexistuje žádná možnost, jak by žalovaný mohl obnovit stav před daňovou kontrolou. Poukázal též na to, že odvolací řízení proti dodatečným platebním výměrům vydaným na základě zjištění sporné daňové kontroly již byla skončena zamítnutím odvolání a stěžovatel své námitky proti daňové kontrole může uplatnit v žalobě proti těmto rozhodnutím.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu a z důvodů v kasační stížnosti uvedených a přihlédl též k důvodům, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Nejprve je třeba poznamenat, že v případech, kdy je žaloba krajským soudem odmítnuta nebo řízení o žalobě zastaveno, lze v kasační stížnosti účinně namítat pouze důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tedy nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení. Pod něj lze v takovém případě podřadit nesprávný úsudek krajského soudu o tom, že jsou splněny zákonné podmínky pro odmítnutí návrhu nebo zastavení řízení, popřípadě zmatečnost soudního řízení, nepřezkoumatelnost rozhodnutí či jiné vady řízení před soudem, které mohly mít za následek nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí žaloby nebo zastavení řízení. Skutečnost, že žalobce (dále též „stěžovatel“) označil za důvod kasační stížnosti důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. však nebrání možnosti tuto kasační stížnost meritorně projednat, neboť dle obsahu kasační stížnosti jsou argumenty stěžovatelem uváděné proti rozhodnutí o zastavení řízení podřaditelné pod důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

Stěžovatel především namítal pochybení krajského soudu spočívající v tom, že nepřipustil změnu žalobního petitu, kterou navrhl v doplnění žaloby ze dne 30. 11. 2005. Učinil tak na základě změny skutkového stavu, kdy daňová kontrola již byla ukončena, avšak dle něho přetrvávají důsledky tohoto nezákonného zásahu v podobě neoprávněného vybrání daně, vedení navazujících řízení o opravných prostředcích a vymožení daně na základě vydaných platebních výměrů, jimiž je obtěžován. Nezákonnou daňovou kontrolou byly od něho získány podklady, které proti němu byly použity jak v samotné daňové kontrole tak i v následném daňovém řízení.

Stěžovateli je třeba dát za pravdu.

Žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. se lze domáhat soudní ochrany v případech, kdy byl žalobce na svých právech přímo zkrácen nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, zásah byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, za podmínky, že takový zásah v době podání žaloby i v době, kdy soud o takové žalobě rozhoduje, trvá, popřípadě trvají jeho důsledky nebo hrozí jeho opakování. Shledá-li soud žalobu důvodnou, zakáže žalovanému, aby v porušování žalobcova práva pokračoval a přikáže mu, je-li to možné, aby obnovil stav před zásahem.

V tomto řízení není rozhodné jen to, zda v době podání žaloby bylo do žalobcových práv nezákonně zasahováno a důvodně se proto ochrany u soudu domáhal, ale i to, zda tento nezákonný stav existuje ještě v době kdy soud o žalobě rozhoduje, nebo již ukončený nezákonný zásah působí na stěžovatele svými důsledky, či je tu hrozba opakování. Důsledky nebo hrozba opakování zásahu nutně musí vycházet ze zásahu samotného, tedy muselo by jít o nezákonný zásah, byť již ukončený, jehož důsledky přetrvávají a v této nové podobě je tak zasahováno do práv žalobce, anebo musí hrozit opakování téhož zásahu proti stěžovateli a tento již odeznělý zásah musí být shledán nezákonným.

Ochranou před nezákonným zásahem, jak výše uvedeno, může být zákaz zasahování do žalobcových práv, popřípadě, je-li to možné, příkaz k obnovení stavu před zásahem. Konkrétnost tohoto zásahu, popřípadě příkazu obnovení stavu před zásahem závisí na tom jakým způsobem bylo do práv žalobce nezákonně zasaženo či jaké důsledky zásahu přetrvávají. Zatímco v případě trvání zásahu, popřípadě hrozby opakování zásahu je třeba soudní ochranu primárně spojit s zákazem zasahovat do žalobcových práv a s příkazem k ukončení nezákonného zásahu nebo zákazem v jeho pokračování, takováto ochrana již není potřebná v případě, kdy zásah skončil a přetrvávají již jen jeho důsledky a kdy ochrana bude směřovat k odstranění těchto negativních důsledků, které dosud na žalobce působí.

Takto stanovenému způsobu ochrany před nezákonným zásahem pak odpovídá to, že zákon ukládá soudu rozhodovat na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 s. ř. s.) i zákonný postup, kdy soud řízení zastaví, jestliže se ukáže, že po podání žaloby již zásah ani jeho důsledky netrvají a nehrozí opakování zásahu (§ 86 s. ř. s.).

Zákonné spojení soudní ochrany s trváním nezákonného zásahu, důsledků zásahu nebo hrozby opakování zásahu reflektuje to, že skutkový stav může v průběhu soudního řízení doznat podstatných změn, nezákonný zásah může být v průběhu soudního řízení ukončen a negativně působit na žalobce již mohou jen jeho důsledky, či dokonce může nezákonný zásah skončit, aniž by bylo třeba ochranu poskytnout. Změna skutkového stavu však musí umožňovat žalobci, aby v průběhu řízení mohl v závislosti na změně skutkového stavu změnit žalobní petit a způsob požadované soudní ochrany přizpůsobit konkrétnímu skutkovému stavu. Řízení o ochraně před nezákonným zásahem není ani

spojováno s koncentrační zásadou, proto žalobce může v průběhu žalobního řízení též rozhojňovat žalobní námitky o nezákonnosti tvrzeného zásahu.

Soudní řád správní neobsahuje vlastní úpravu jak postupovat v případě, kdy žalobce v důsledku skutkových změn navrhl změnu původního žalobního petitu. Na tuto procesní situaci je proto třeba za použití § 64 s. ř. s. přiměřeně aplikovat ustanovení § 95 o. s. ř. Tato úprava připouští, aby žalobce se souhlasem soudu v průběhu řízení změnil návrh na jeho zahájení. Soud takovou změnu nepřipustí, jestliže by výsledky dosavadního řízení nemohly být podkladem pro řízení o změněném návrhu; v takovém případě pokračuje soud v řízení o původním návrhu po právní moci usnesením.

V předmětné věci žalobce podal žalobu v době kdy u něho probíhala daňová kontrola, tuto daňovou kontrolu považoval za nezákonnou z toho důvodu, že ji provádí místně nepřislušný správce daně. Žalobní výtky zde poukazovaly na práva, která jsou v průběhu kontroly porušována (personální a ekonomické zatížení, náklady na právní pomoc a další náklady, narušení právní jistoty, porušení práva na splnění podmínek pro vyměření daně ve správné výši). Žalobním petitem požadoval, aby soud žalovanému zakázal zasahovat do jeho práv a přikázal mu ustát v provádění daňové kontroly. Následně došlo k ukončení daňové kontroly a k vydání tří dodatečných platebních výměrů, na což žalobce reagoval doplněním žaloby. V ní poukázal na změnu skutkového stavu, s tím, že nezákonná kontrola skončila a nadále trvají její důsledky a navrhl změnu žalobního petitu – požadoval, aby soud zakázal žalovanému zasahovat do žalobcových práv a přikázal mu obnovit stav před zásahem.

Krajský soud shledal návrh na změnu žalobního petitu nepřipustným, neboť by podle něho došlo k naprosté změně předmětu přezkumu a proto vycházel pouze z původního žalobního petitu. V tom se však krajský soud mylí.

Žalobce již od počátku řízení tvrdil, že nezákonný zásah spočívá v provádění nezákonné daňové kontroly, na tomto tvrzení setrvává i po ukončení kontroly, s tím, že zákonné podmínky soudní ochrany trvají, „jen“ negativní působení samotného nezákonného zásahu nahradilo negativní působení jeho důsledků“ (to, zda tvrzené trvající důsledky jsou důsledky ukončené daňové kontroly a zda šlo o nezákonnou daňovou kontrolu není z pohledu této argumentace podstatné). Zcela logicky již pro žalobce nemohla mít významu ochrana, jíž by soud uložil žalovanému ustát v provádění kontroly, ale mohla mít pro něj význam ochrana před důsledky provedené kontroly.

Předmětem řízení byla otázka, zda provádění daňové kontroly v daném případě bylo zásahem zákonným či nezákonným, to zda ochrana má spočívat v příkazu ustát v pokračování daňové kontroly nebo v příkazu obnovit stav před kontrolou (či v něčem jiném) je věc jiná. Tedy předmět řízení byl shodný a vzhledem k tomu, že v dosavadním řízení o žalobě byl pouze předchozí návrh odmítnut pro opožděnost, nemělo nic bránit tomu, aby se soud zabýval petitem nově navrženým. Krajský soud tím, že změnu žalobního petitu nepřipustil, zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí a rozhodnutí krajského soudu by mohlo být již jen z tohoto důvodu zrušeno.

Důvod pro zrušení napadeného usnesení krajského soudu má však svůj základ v druhé z námitek stěžovatelem uplatněným, v níž zpochybnil úsudek soudu o tom, že zásah ani jeho důsledky netrvají a nehrozí jeho opakování. Stěžovatel v kasační stížnosti poukázal na to, že krajský soud blíže neřešil otázku důsledku zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., jak byl v žalobě označen (konkrétně námitku nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí však nevznsl). Tvrdí však že důsledky ukončené daňové kontroly trvají, což podpořil rozsáhlou kasační argumentací.

Z obsahu rozhodnutí krajského soudu vyplývá, že závěr o naplnění zákonných podmínek pro zastavení řízení shledává v tom, že zásah netrvá, což krajský soud dovozuje z ukončení daňové kontroly a ze změny petitu. Dále však již jen bez další argumentace uvádí, že nic nenasvědčuje tomu, že by hrozilo opakování zásahu. Otázkou zda trvají důsledky daňové kontroly se ve svém rozhodnutí krajský soud vůbec nezabýval a tvrzení obsažená v doplnění žaloby, kde žalobce specifikoval v čem spočívají důsledky nezákonné kontroly, stejně jako jeho další tvrzení o nezákonnostech předmětné daňové kontroly obsažená v doplněních žaloby nechal bez povšimnutí.

Bylo na soudu, aby v odůvodnění rozhodnutí uvedl v čem spatřuje stěžovatelem uváděná tvrzení o trvání důsledků daňové kontroly za lichá či vyvrácená a o jaká zjištění opírá svůj závěr o tom, že žádné důsledky daňové kontroly již netrvají a bylo proto na místě řízení o žalobě zastavit.

Rozhodnutí krajského soudu je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a k takové vadě musí Nejvyšší správní soud přihlížet i tehdy, pokud v kasační stížnosti nebyla výslovně namítána (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 1 napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 17. ledna 2008

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu