



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **KOMFI spol. s r. o.**, se sídlem Dvořákova 1001, Lanškroun, zastoupena JUDr. Jaroslavem Brožem, advokátem se sídlem Marie Steyskalové 62, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad v Ústí nad Orlicí**, se sídlem T. G. Masaryka 1393, Ústí nad Orlicí, na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 2. 4. 2009, čj. 52 Ca 35/2008 - 110,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalobou ze dne 4. 7. 2008 se žalobkyně (dále také „stěžovatelka“) domáhala ochrany před nezákonným zásahem, přičemž konkrétně požadovala, aby bylo žalovanému zakázáno pokračovat v porušování jejího práva vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě čj. 26017/07/273930/2572 ze dne 28. 5. 2008, ke způsobu jeho zjištění a navrhnout doplnění zjištění. Žalovanému měla být dále uložena povinnost obnovit stav daňové kontroly zahájené dne 25. 5. 2006 ve stěžovatelčině sídle protokolem o ústním jednání čj. 60182/06/273930/2572 a daňové kontroly zahájené dne 28. 8. 2006 protokolem o ústním jednání čj. 80652/06/273930/2572, v jakém se nacházela před dnem 28. 5. 2008.

[2] Usnesením krajského soudu ze dne 2. 10. 2008, čj. 52 Ca 35/2008 - 64, bylo řízení o žalobě zastaveno, toto usnesení bylo následně zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2009, čj. 1 Aps 10/2008 - 84, a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

[3] Rozsudkem blíže označeným v záhlaví tohoto rozsudku krajský soud stěžovatelčinu žalobu zamítl. V odůvodnění svého rozhodnutí zejména konstatoval, že ukončení daňové kontroly není a z povahy věci ani nemůže být nezákonným zásahem, přičemž podrobně poukázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu k § 82 s. ř. s.

II.

[4] Stěžovatelka napadla tento rozsudek kasační stížností. Stěžovatelka je toho názoru, že interpretace § 82 s. ř. s., jak ji provedl krajský soud, nemůže vytvářet prostor pro nezákonnou kontrolu, umožnit libovůli správního orgánu a popřít primát občana nad státem. Zároveň tato interpretace činí z citovaného ustanovení mrtvou literu. Stěžovatelka se domáhá toho, aby při posuzování její záležitosti byl naplněn princip individuálního přístupu. Za situace, kdy nebyl platební výměr vydaný na základě nezákonného předčasného ukončení daňové kontroly soudem z věcného hlediska posuzován, měla by být stěžovatelce soudní ochrana podle § 82 poskytnuta, neboť touto cestou je vytvářen předpoklad k dobrovolnému naplňování práva správním zákonným postupem finančních orgánů a právní postavení stěžovatelky není odvislé od finálního věcného rozhodnutí soudu, které je v právním státě třeba chápat jako ultima ratio. Základní podmínkou platebního výměru je zákonný postup ve fázi tzv. kontrolní činnosti finančního orgánu, na níž navazuje řízení vyměřovací. Bez zákonného kontrolního řízení nemůže být dosaženo zákonného rozhodnutí ve věci samé.

[5] Závěr plynoucí z ustálené judikatury soudů o možné konvalidaci nezákonnosti kontrolní fáze daňového řízení v řízeních, která se vztahují k věcnému projednání daňového výměru, nelze chápat absolutně, a tak interpretačně vytěsnit práva přiznaná § 82 s. ř. s. Kontrolní činnost podle daňového řádu je nezastupitelná a musí z ní být vycházeno při další rozhodovací činnosti správních orgánů. V této souvislosti stěžovatelka poukázala na zásadu, podle níž v oblasti správního práva a správního soudnictví musí být respektována skutečná povaha úkonů. Je-li daňová kontrola defektní v tom směru, že je daňový subjekt zkrácen na právech, která jsou mu při daňové kontrole přiznána, pak je touto vadou implicitně zatíženo i jeho právní postavení v řízení samém. Soud v daném případě rozhodoval ve fázi, kdy daňový výměr nebyl přezkoumán ani ve správním ani v soudním řízení. Neposkytnutím ochrany v této fázi řízení je stěžovatelka donucena domáhat se nápravy v jiných řízeních, ačkoliv existuje reálný předpoklad, že naplněním zákonného postupu ve fázi kontrolní činnosti finančních orgánů může být činnost správce daně završena.

[6] Z výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III.

[8] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přípustnosti kasační stížnosti. Dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno NSS. Jak však již NSS v minulosti opakovaně judikoval (viz např. rozsudek ze dne 10. 6. 2008, čj. 2 Afs 26/2008 - 119), citované ustanovení soudního řádu správního zajišťuje, aby se zdejší soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Vztáhnout však citované ustanovení též na případy, kdy Nejvyšší správní soud pouze vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení, by ve svých důsledcích mohlo vést k naprosté zbytečnosti Nejvyššího správního soudu, neboť by mohl tento soud v každé projednávané věci vždy prvním kasačním rozhodnutím vytknout jakoukoli (třebas i malichernou) procesní vadu a poté v druhém kasačním řízení kasační stížnost odmítnout, a tím odmítnout i věcný přezkum napadaného rozhodnutí.

[9] Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněného důvodu (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[10] Ačkoliv tak stěžovatelka neučinila výslovně, z obsahu kasační stížnosti lze dovodit, že uplatnila námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Za nesprávný přitom považuje výklad § 82 s. ř. s., jak jej provedl krajský soud. Zároveň ale sama konstatuje, že krajský soud ve svém výkladu vyšel z rozsáhlé judikatury zdejšího soudu, a to aniž by s ní konkrétněji polemizovala.

[11] Podle této konstantní judikatury se žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. 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 žalobcových práv 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 (srov. např. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2008, čj. 1 Aps 3/2006 - 69 ve věci *MEGA, a. s.*, publ. pod č. 1590/2008 Sb. NSS).

[12] V řízení o ochraně před nezákonným zásahem dle § 82 a násl. s. ř. s. přitom soud zkoumá jiné skutečnosti nežli v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Účel

těchto řízení je odlišný, u ochrany před nezákonným zásahem je primárním úkolem soudu zamezit negativnímu jednání správního orgánu, které je možno definovat jako nezákonný zásah, poškozená osoba není povinna toto jednání snášet a vzhledem k tomu, že toto jednání nemá povahu rozhodnutí, není možno se proti němu jinak bránit. Tento závěr vyslovil NSS již v rozsudku ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Aps 3/2004 - 42 ve věci *Katastrální úřad Moravskoslezského kraje, pracoviště Frýdek-Místek* (též č. 720/2005 Sb. NSS), kde mj. uvedl, že ve vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí správního orgánu a žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu má primát žaloba proti rozhodnutí; možnost úspěšně podat žalobu proti nezákonnému zásahu proto nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřípadá v úvahu. Účastník řízení tedy nemůže volit, kterou z těchto žalob bude považovat za výhodnější a které řízení bude žalobou iniciovat.

[13] Ve vztahu k námitkám obdobným námitce stěžovatelky se zdejší soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 25. 9. 2007, čj. 8 Aps 4/2007 - 47 (všechna cit. rozhodnutí NSS jsou dostupná též na www.nssoud.cz), v němž mj. konstatoval: *Ukončení daňové kontroly, nerespektuje-li při něm správce daně zákonem zaručená práva daňového subjektu, je přitom spíše vadou řízení než nezákonným zásahem. O ten by se mohlo jednat zejména za situace, kdyby účinky nezákonného zásahu v podobě daňové kontroly stále trvaly, např. kdyby správce daně po ukončení kontroly nevrátil kontrolovanému subjektu účetní doklady, které při kontrole převzal, apod. V samotném ukončení kontroly lze však existenci nezákonného zásahu a splnění shora definovaných podmínek ochrany hledat z podstaty věci jen obtížně.*

[14] V tomtéž rozsudku soud též konstatoval: *Účelem ochrany poskytované podle § 82 s. ř. s. je zajistit ukončení nezákonného zásahu správního orgánu, proti kterému se nelze bránit jinými právními prostředky. Prováděl-li správce daně daňovou kontrolu v rozporu se zákonem, po jejím ukončení nezákonný stav pominul, ledaže by trvaly jeho důsledky. Důsledkem ale nelze rozumět vydání rozhodnutí, které lze napadnout po vyčerpání řádných opravných prostředků žalobou podle § 65 s. ř. s. Daňový subjekt tedy byť i nezákonným ukončením daňové kontroly neztrácí právo napadnout výsledky této kontroly jinými právními prostředky. Nejvyšší správní soud v této souvislosti pouze pro úplnost připomíná nepřipustnost žaloby při nevyčerpání opravných prostředků v řízení před správním orgánem [§ 68 písm. a) s. ř. s.] a vyloučení soudního přezkumu u úkonů správního orgánu, které nejsou rozhodnutím [§ 70 písm. a) s. ř. s.] a u úkonů předběžné povahy [§ 70 písm. b) s. ř. s.].*

[15] Z výše uvedeného je zcela zřejmé, že výklad § 82 s. ř. s., jak jej podává konstantní judikatura správních soudů, z tohoto ustanovení nečiní mrtvou literu jen proto, že nedopadá na stěžovatelkou napadané úkony správce daně. Přestože bude nucena se proti nim bránit v jiných řízeních, jak sama uvádí v kasační stížnosti, ani to nijak nezpochybňuje správnost a zákonnost postupu krajského soudu v posuzovaném případě, neboť se naopak jedná o důslednou aplikaci výše cit. judikatury.

[16] Pokud jde o stěžovatelčino tvrzení, že tento výklad § 82 s. ř. s. aplikovaný na její případ vytváří prostor pro nezákonnou kontrolu, pak ani v tom jí nelze přisvědčit, protože ona sama se domáhala obnovení (údajně nezákonné) daňové kontroly. Tudíž to byla ona sama, kdo se domáhal obnovy nezákonného stavu, ačkoli měla možnost právě z důvodu stěžovatelkou tvrzené nezákonnosti napadnout rozhodnutí, které bylo na základě této daňové kontroly vydáno.

[17] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.) a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé činnosti nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení tak, jak je uvedeno ve výroku.

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

V Brně dne 26. srpna 2009

JUDr. Josef
Baxa
předseda senátu