



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **ROSS Holding, a. s.**, se sídlem Havlíčkův Brod, Jihlavská 893, zastoupený JUDr. Jiřím Jarošem, Ph.D., advokátem se sídlem Praha 4, Na Pankráci 11/449, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina** (původně Finanční úřad v Havlíčkově Brodě), se sídlem Jihlava, Tolstého 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce a společnosti **Česká insolvenční v.o.s.**, insolvenčního správce žalobce, se sídlem Hradec Králové, Fráni Šrámka 1139/2, proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 24. 1. 2014, č. j. 30 Af 92/2013 - 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost společnosti Česká insolvenční v.o.s. **se odmítá.**
- II. Kasační stížnost žalobce **se zamítá.**
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti společnosti Česká insolvenční v. o. s.
- IV. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti žalobce **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce ROSS Holding a.s. [dále jen „stěžovatel a“) se žalobou na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhal u Krajského soudu v Brně

(dále jen „krajský soud“), aby krajský soud vydal rozhodnutí, jímž zakáže žalovanému „porušovat žalobcova práva, nařídil odstranit důsledky takového zásahu a obnovil stav před zásahem, tj. aby soud nařídil, aby žalovaný zrušil dodatečné platební výměry či rozhodnutí o odvolání.“

Nezákonný zásah stěžovatel a) spatřoval v provedení opakované daňové kontroly, kterou žalovaný (dále též „správce daně“) zahájil dne 26. 10. 2012 protokolem o ústním jednání č. j. 129673/12/223932705882, přestože podle názoru stěžovatele a) nebyly splněny zákonné podmínky k jejímu konání.

Stěžovatel a) v této souvislosti poukázal na skutečnost, že šlo o opakovanou daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2008, listopad 2008 a prosinec 2008. První daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2008 probíhala v období ode dne 22. 9. 2010 do dne 16. 2. 2011 (zahájena protokolem o ústním jednání č. j. 70277/10/223932705882 a byla ukončena projednáním a podpisem zprávy o daňové kontrole č. j. 14655/11/223932705882).

Z hlediska právního hodnocení věci krajský soud vyšel z rozsudku zdejšího soudu ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Aps 4/2011 - 80 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz), v němž se zdejší soud rovněž zabýval přípustností zásahové žaloby v případě daňové kontroly. Z uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu dle krajského soudu plyne, že je-li soudní ochrana proti daňové kontrole poskytována prostřednictvím zásahové žaloby podle ust. § 82 a násl. s. ř. s., je třeba při hodnocení její přípustnosti zkoumat další postup v daňovém řízení. V projednávané věci byla žaloba doručena krajskému soudu dne 10. 9. 2013 a ze spisu žalovaného krajský soud zjistil, že na základě výsledků opakované daňové kontroly byl 5. 8. 2013 vydán dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty, č. j. 1195575/13/2903-24802-708979, a téhož dne byl vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2008, č. j. 1195577/13/2903-24802-708979. Proti platebním výměrům podal stěžovatel a) odvolání, které bylo žalovanému doručeno dne 4. 9. 2013, tj. před podáním zásahové žaloby. Námitky uvedené v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům jsou pak dle krajského soudu totožné s žalobními námitkami; stěžovatel a) napadl také zákonnost opakované daňové kontroly. Proti těmto úkonům správce daně tedy stěžovatel a) využil dva různé prostředky ochrany, když se bránil soudně pomocí zásahové žaloby a současně v probíhajícím daňovém řízení vyčerpal řádné opravné prostředky. Takový postup ovšem dle krajského soudu ustálená praxe Nejvyššího správního soudu nepřipouští s ohledem na subsidiaritu ochrany poskytovanou správními soudy a přednost žaloby proti rozhodnutí správního orgánu podle ust. § 65 a násl. s. ř. s. před zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s.

Závěrem krajský soud uvedl, že stěžovatel a) se žalobou také domáhal, aby soud nařídil žalovanému zrušit dodatečné platební výměry či rozhodnutí o odvolání. Dle krajského soudu se žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu dle § 82 s. ř. s. nelze domáhat zrušení správního rozhodnutí, neboť k tomu slouží žaloba proti rozhodnutí správního orgánu podle ust. § 65 a násl. s. ř. s. Krajský soud se vzhledem k takto formulovanému petitu zabýval otázkou, zda by nebylo na místě podanou žalobu

pokračování

materiálně posoudit jako žalobu proti rozhodnutí správního orgánu dle ust. § 65 a násl. s. ř. s. Vzhledem k obsahu žaloby, která jednoznačně směřuje proti daňové kontrole jako nezákonnému zásahu, neshledal krajský soud pro tento postup prostor a žalobu jako nepřipustnou podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s ust. § 85 s. ř. s. odmítl.

Usnesení krajského soudu napadli stěžovatel a) a Česká insolvenční v.o.s. [dále jen „stěžovatel b)“] kasační stížností, a to z důvodů, které podřadili pod ust. § 103 odst. 1 písm. d) a e) s. ř. s.

Ve svém podání předně uvedli, že stěžovatel b) byl usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 1. 2014, č. j. KSHK 41 INS 22280/201 3-A-86, ustanoven insolvenčním správcem stěžovatele a). Dle § 40 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“), insolvenční správce jedná svým jménem na účet dlužníka, pokud na něho přešlo oprávnění nakládat s jeho majetkovou podstatou. Jelikož byl stěžovatel b) ustanoven insolvenčním správcem stěžovatele a), přešlo na něj podle ust. § 140 insolvenčního zákona oprávnění nakládat s majetkovou podstatou stěžovatele a) a je oprávněn podat kasační stížnost proti nadepsanému usnesení krajského soudu. Vzhledem k tomu, že nelze vyloučit, že by úpadek stěžovatele a) mohl být řešen formou reorganizace, ve které má oprávnění nakládat s majetkovou podstatou dlužník, tj. stěžovatel a), podává kasační stížnost také stěžovatel a).

K věci samé stěžovatelé namítli, že usnesení soudu trpí nezákonností z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, čímž je naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť krajský soud měl před posouzením přípustnosti žaloby posoudit, zda byla žaloba podána včas a až poté měl posoudit tvrzení, že šlo o zásah splňující pojmové znaky zásahu.

Stěžovatelům je známa judikatura, která stanoví přednost žaloby proti rozhodnutí před žalobou proti nezákonnému zásahu. Podle jejich názoru se však tato judikatura na daný případ nevztahuje. Je tomu tak proto, že v některých případech je žaloba proti nezákonnému zásahu dle § 82 s. ř. s. přípustná i tehdy, pokud k zásahu došlo v rámci daňové kontroly nebo nezákonným zásahem je daňová kontrola jako celek.

V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS, dle stěžovatelů zdejší soud dospěl k závěru, že *„zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního“*. K tomuto závěru podle stěžovatelů vedly rozšířený senát tyto dva důvody: *„Za prvé, samotný proces daňové kontroly nemusí vždy vyústit v soudem přezkoumatelné rozhodnutí. Za druhé, zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím ve smyslu § 32 daňového řádu. Není však ani rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s.“*

K otázce, zda je nezákonným zásahem daňová kontrola ve svém celku, nebo jen některé úkony, se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, kde je uvedeno: *„Daňová kontrola může představovat nezákonný zásah (§ 82 a násl. s. ř. s.) ve svém celku, např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému*

zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce. [...] Od daňové kontroly, stížená nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu (úkonu) ze strany pracovníka správce daně.“ Obdobně v rozsudku ze dne 27. 9. 2012, č. j. 5 Aps 2/2012 - 19, dle stěžovatelů zdejší soud zaujal názor, že „pokud jde o důsledky daňové kontroly jako nezákonného zásahu, je v takovém případě třeba vycházet z toho, že daňová kontrola může představovat nezákonný zásah ve svém celku, např. tím, že nebyly vůbec splněny podmínky pro její provádění. V takovém případě došlo k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly. Je-li jako nezákonný zásah posouzena kontrola ve svém celku, nelze po jejím ukončení hovořit o jejím trvání, mohou však trvat její důsledky“.

Z výše uvedeného je podle názoru stěžovatelů zřejmé, že i když lze přímo žalovat nezákonný zásah jen tehdy, když ochrana jinými právními prostředky není možná, rozhodovací praxe v některých případech dovodila, že lze podat správní žalobu na nezákonný zásah, i když existují jiné právní prostředky. O takový případ se jednalo v tomto případě.

Krajský soud uvedl, že stěžovatel a) využil dva prostředky ochrany, neboť před podáním žaloby proti nezákonnému zásahu podle § 82 s. ř. s. podal již dne 4. 9. 2013 odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Krajský soud za prostředek ochrany považuje takový prostředek, který stěžovatel a) již fakticky využil před podáním žaloby proti nezákonnému zásahu. Z toho by podle stěžovatelů logicky vyplývalo, že jestliže by stěžovatel a) podal žalobu na nezákonný zásah např. během července 2013, tj. před vydáním dodatečných platebních výměrů, pak by jiný prostředek ochrany stěžovatel a) nevyužil a žaloba proti nezákonnému zásahu by podle ust. § 85 s. ř. s. byla přípustná. S tímto názorem stěžovatelé nesouhlasí, neboť podle jejich názoru dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2010, č. j. 4 Aps 2/2010 - 44, publ. pod č. 2339/2011 Sb. NSS, „*nicméně § 85 s. ř. s. jako podmínku přípustnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nevyžaduje předchozí vyčerpání řádných opravných prostředků, ale toliko nemožnost domáhat se ochrany nebo nápravy jinými právními prostředky*“.

Postup stěžovatele a) proto dle závěrů stěžovatelů nebyl v rozporu s judikaturou, neboť jako prostředek ochrany využil stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Jestliže pak běžela dvouměsíční lhůta pro podání žaloby proti nezákonnému zásahu, nemohl stěžovatel a) ovlivnit, že v průběhu běhu této lhůty byla daňová kontrola ukončena a správce daně vydal dodatečné platební výměry. Dle mínění stěžovatelů neměl krajský soud důvod žalobu odmítnout, protože soudní řád správní nestanoví, že žalobu proti nezákonnému zásahu je možné podat pouze do okamžiku ukončení daňové kontroly.

Na základě výše uvedených skutečností stěžovatelé navrhuji, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se s usnesením krajského soudu ztotožňuje, protože ustálená judikatura v této věci shodně konstatuje, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu je subsidiárním prostředkem ochrany před

pokračování

činností veřejné správy, zákonným vyjádřením této subsidiarity je § 85 s. ř. s. Existuje-li proti aktu veřejné správy prostředek nápravy, nepřichází zásahová žaloba v úvahu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Aps 4/2011 – 80, nebo ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 – 42). Z uvedených rozsudků podle žalovaného plyne, že pokud dojde ve věci k vydání přezkoumatelných rozhodnutí (platební výměry, rozhodnutí o odvolání), které je možné napadnout před soudem, není dotčený subjekt ochuzen o soudní ochranu. Z podání učiněných stěžovatelem a) je zřejmé, že jeho primárním zájmem je zrušení dodatečných platebních výměrů, toho se však žalobou proti nezákonnému zásahu domoci nemůže. K argumentaci stěžovatelů spočívající v citaci právních závěrů uvedených v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu žalovaný uvedl, že tyto odkazy jsou pro projednávanou věc nepřipadné, neboť ze všech citovaných rozhodnutí vyplývá, že žalovat nezákonný zásah je možné pouze tehdy, není-li ochrana jinými právními prostředky možná. Jestliže však stěžovatelé mohou vady dokazování namítat v žalobě proti rozhodnutí, které bylo vydáno v daňovém řízení, pak není na místě využití žaloby proti nezákonnému zásahu.

Stěžovatelé se včas podanou kasační stížností (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhali přezkumu usnesení krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl stěžovatel a) účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jejich kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a oba stěžovatelé jsou zastoupeni advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud nejprve dospěl k závěru, že kasační stížnost podaná stěžovatelem b) je nutno odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť stěžovatel b) je osobou zjevně neoprávněnou k podání kasační stížnosti.

Z obsahu soudního spisu plyne, že dne 10. 9. 2013 podal stěžovatel a) žalobu proti nezákonnému zásahu žalovaného, napadené usnesení krajský soud vydal dne 24. 1. 2014 a dne 13. 2. 2014 bylo doručeno stěžovateli a). Stěžovatel b) byl ustanoven usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 1. 2014, č. j. KSHK 41 INS 22280/2013 – A – 86, kterým byl současně zjištěn úpadek stěžovatele a), insolvenčním správcem stěžovatele a).

Podle § 111 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“), nerozhodne-li insolvenční soud jinak, je dlužník povinen zdržet se od okamžiku, kdy nastaly účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení, nakládání s majetkovou podstatou a s majetkem, který do ní může náležet, pokud by mělo jít o podstatné změny ve skladbě, využití nebo určení tohoto majetku anebo o jeho nikoli zanedbatelné zmenšení. Peněžité závazky vzniklé před zahájením insolvenčního řízení je dlužník oprávněn plnit jen v rozsahu a za podmínek stanovených tímto zákonem. Podle odst. 2 téhož ustanovení omezení podle odstavce 1 se netýká úkonů nutných ke splnění povinností stanovených zvláštními právními předpisy, k provozování podniku v rámci obvyklého hospodaření, k odvrácení hrozící škody, k plnění zákonné vyživovací povinnosti a ke splnění procesních sankcí. Dále se omezení podle odstavce 1 nevztahuje na uspokojování pohledávek za majetkovou podstatou (§ 168) a pohledávek jim postavených na roveň (§ 169); tyto pohledávky se uspokojují v termínech splatnosti, je-li to podle stavu majetkové podstaty možné. Podle odst. 3 téhož ustanovení právní úkony, které dlužník učinil v rozporu s omezeními stanovenými v důsledku účinků

spojených se zahájením insolvenčního řízení, jsou vůči věřitelům neúčinné, ledaže si k nim dlužník nebo jeho věřitel předem vyžádal souhlas insolvenčního soudu.

Podle § 140 odst. 1 věta druhá insolvenčního zákona v rozsahu, ve kterém není dlužník oprávněn nakládat s majetkovou podstatou, přechází toto právo rozhodnutím o úpadku na insolvenčního správce.

Z ustanovení § 111 odst. 1 insolvenčního zákona tedy vyplývá, že dlužník je od okamžiku, kdy nastaly účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení, povinen zdržet se nakládání s majetkovou podstatou a s majetkem, který do něj může náležet, pokud by mělo jít o podstatné změny ve skladbě, využití nebo určení tohoto majetku anebo o jeho nikoliv zanedbatelné zmenšení. Podání žaloby proti nezákonnému zásahu, který je spatřován v tvrzeném nezákonném zahájení a provádění daňové kontroly a následné podání kasační stížnosti, podle názoru Nejvyššího správního soudu však není jednání, které by dlužník činil v rozporu s ustanovením § 111 odst. 1 insolvenčního zákona, neboť daňová kontrola je jen dílčím procesním postupem v rámci daňového řízení, a to procesem kontrolním, a nikoli rozhodovacím. Výsledky daňové kontroly proto nemusejí směřovat k vydání rozhodnutí ve věci samé a její zahájení a provádění nemá jakýkoli přímý vliv na skladbu, využití nebo určení majetkové podstaty dlužníka.

Z výše uvedeného plyne, že na stěžovatele b) rozhodnutím o úpadku stěžovatele a) nemohlo přejít právo stěžovatele a) k podání žaloby proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v zahájení a provádění daňové kontroly a následně právo stěžovatele a) k podání kasační stížnosti proti napadenému usnesení krajského soudu, neboť v tomto případě nejde o nakládání s majetkovou podstatou stěžovatele a).

Pro úplnost je vhodné dodat, že Nejvyšší správní soud dále zjistil z insolvenčního rejstříku, že usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 8. 4. 2014, č. j. KSHK 41 INS 22280/2013 – B - 112, byla stěžovateli a) povolena reorganizace. Z ustanovení § 330 odst. 1 insolvenčního zákona pak plyne, že právní mocí rozhodnutí o povolení reorganizace se ruší omezení dispozičních oprávnění dlužníka, k nimž došlo ze zákona nebo rozhodnutím soudu v průběhu insolvenčního řízení.

Z výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud nejprve podle § 46 odst. 1 písm. c), § 102 s. ř. s. rozhodl o odmítnutí kasační stížnosti stěžovatele b), neboť jde o osobu k jejímu podání zjevně neoprávněnou.

Dále Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v souladu s ust. § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatňoval stěžovatel a) ve své kasační stížnosti. Konstatoval, že kasační stížnost stěžovatele a) není důvodná.

Stěžovatel a) ve svém podání podřadil důvody kasační stížnosti také pod ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Napadá-li však stěžovatel a) kasační stížností usnesení o odmítnutí žaloby, z povahy věci pro něj přichází v úvahu pouze kasační důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu.

pokračování

Nejvyšší správní soud je v řízení o kasační stížnosti oprávněn zkoumat, zda rozhodnutí krajského soudu a důvody, o které se rozhodnutí opírá, jsou v souladu se zákonem; jeho úkolem není věcně přezkoumávat, zda je žaloba proti nezákonnému zásahu důvodná. Rozsah přezkumu rozhodnutí soudu v řízení o kasační stížnosti je vymezen povahou a obsahem přezkoumávaného rozhodnutí. Jestliže krajský soud žalobu odmítl a věc neposuzoval, může soud v řízení o kasační stížnosti pouze přezkoumat, zda krajský soud správně posoudil podmínky pro odmítnutí žaloby, nemůže se však již zabývat námitkami týkajícími se „*merita věci*“, tedy toho, zda žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je důvodná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2009, č. j. 3 As 44/2008 - 80).

Z obsahu správního spisu plyne, že dne 26. 10. 2012 protokolem č. j. 129673/12/223932705882 byla správcem daně u stěžovatele a) zahájena opakovaná daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec roku 2008. Daňová kontrola byla ukončena projednáním a podpisem zprávy o opakované daňové kontrole dne 2. 8. 2013 a dne 5. 8. 2013 byl pod č. j. 1195577/13/2903-24802-708979 vydán správcem daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008. Téhož dne správce daně vydal také dodatečný platební výměr č. j. 1195575/13/2903-24802-708979 na daň z přidané hodnoty za listopad 2008. Proti oběma dodatečným platebním výměrům podal stěžovatel a) dne 4. 9. 2013 odvolání, zásahovou žalobu v nyní projednávané věci podal stěžovatel a) dne 10. 9. 2013.

Dle ust. § 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 nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.

Podle ust. § 85 s. ř. s. je však žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

Řízení podle ust. § 82 a násl. s. ř. s. směřuje k poskytnutí ochrany v případech, kdy správní orgán zasáhne do práv určité osoby způsobem neumožňujícím využití jiných prostředků obrany, např. žaloby proti nezákonnému rozhodnutí.

V případech, kdy je vedeno řízení, jehož výsledkem je vydání rozhodnutí, je vyloučeno, aby se adresát rozhodnutí domáhal ochrany před právními důsledky takového rozhodnutí žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s., neboť má možnost domáhat se ochrany podle ust. § 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.

Nejvyšší správní soud již dříve dospěl k závěru (viz rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, publ. pod č. 720/2005 Sb. NSS), že žaloba proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení nenahrazuje žalobu proti rozhodnutí správního orgánu a účastník nedisponuje volbou, kterou z těchto žalob považuje za výhodnější a které řízení bude iniciovat. Rozhodným kritériem není procesní taktika žalobce, nýbrž povaha napadeného úkonu s tím, že žaloba proti rozhodnutí správního orgánu má přednost před žalobou proti nezákonnému zásahu.

Není pochyb o tom, že zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s. (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110).

Podle názoru rozšířeného senátu zdejšího soudu vyjádřeného v usnesení ze dne 31. 8. 2005 daňová kontrola, která vybočuje ze zákonných mezí, porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů, neboť nezákonnou daňovou kontrolou dochází k porušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby (status negativus), vyplývajícího z článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), a často může též porušovat subjektivní práva další (např. právo na ochranu vlastnictví zakotvené v článku 11 Listiny a článku 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost podle článku 26 Listiny atd.).

Ve vztahu k porušení těchto „nedaňových“ práv lze jinými slovy zjednodušeně říci, že nezákonná daňová kontrola, proti níž se lze samostatně domáhat ochrany proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s. (včetně žaloby směřující „jen“ k deklaratornímu výroku soudu o její nezákonnosti), zasahuje do „nedaňové“ sféry daňového subjektu.

Oproti tomu domáhá-li se daňový subjekt ochrany svých „daňových“ práv, zejména práva na stanovení daně v zákonné výši, uplatní se z povahy věci shora rozvedená subsidiární povaha žaloby proti nezákonnému zásahu.

Výše uvedenému odpovídá také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Aps 4/2011 - 80, podle kterého *„řízení o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu správního orgánu je třeba vnímat jako sběrnou kategorii zajišťující ochranu veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob v situacích, kdy jiná obrana předvídaná soudním řádem správním nepřichází v úvahu. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu je tedy subsidiárním prostředkem ochrany před činností veřejné správy; zákonným vyjádřením této subsidiarity je citovaný § 85 s. ř. s. Jestliže proti konkrétnímu aktu veřejné správy existuje jiný prostředek nápravy, nepřichází zásahová žaloba pro dotčený subjekt v úvahu: jedním z těchto prostředků je nepochybně žaloba proti správnímu rozhodnutí. Institut žaloby proti nezákonnému zásahu přitom „nemůže být vykládán jako jakási náhražka žaloby proti rozhodnutí správního orgánu a není proto ani v procesní dispozici účastníka řízení volit, kterou z těchto žalob bude pro sebe považovat za výhodnější a které řízení tedy bude iniciovat. Určujícím kritériem pro podání této žaloby totiž není jakási procesní taktika žalobce, nýbrž povaha napadeného úkonu. Přitom platí, že žaloba proti rozhodnutí*

pokračování

správního orgánu má před žalobou proti nezákonnému zásahu přednost v tom smyslu, že lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky, je tak účastník řízení povinen učinit a teprve po vyčerpání těchto prostředků si zároveň otevírá procesní prostor pro případné podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Přímou žalovat nezákonný zásah je proto možno jen tehdy, pakliže ochrana jinými právními prostředky není možná. Vztah obou zmíněných žalobních typů tak lze označit za primát žaloby proti rozhodnutí, kdy sekundární možnost podání úspěšné žaloby proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu, a to ani po „zprocesnění“ zásahu jinými právními prostředky ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s.“ (srov. rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, publikovaný pod č. 720/2005, www.nssoud.cz). Může-li tedy žalobce podat žalobu proti správnímu rozhodnutí, a přesto podá žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, bude taková žaloba nepřijatelná podle § 85 s. ř. s.“

V rámci nyní projednávané věci zdejší soud konstatuje, že z obsahu žaloby a kasační stížnosti plyne, že stěžovatel a) se nedomáhá ochrany před zásahem do práv spadajících do jeho „nedaňové“ sféry, jak bylo uvedeno výše, ale do jeho práv daňových. Tomu také odpovídá znění žalobního petitu, podle něhož se stěžovatel a) domáhá, aby soud zakázal žalovanému porušovat jeho práva, nařídil „odstranit důsledky takového zásahu a obnovil stav před zásahem, tj. aby soud nařídil, aby žalovaný zrušil dodatečné platební výměry či rozhodnutí o odvolání“. V textu žaloby pak stěžovatel a) zdůrazňuje: „Žalobce se nedomáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný, ale ochrany před nezákonným zásahem (viz žalobní petit)“. Zněním žalobního petitu je soud vázán. Stěžovateli a) jde tedy podanou žalobou o to, aby soudním rozhodnutím byl odstraněn jím tvrzený zásah spočívající v zahájení a provádění opakované daňové kontroly, který má vliv na stanovení a výši jeho daňové povinnosti.

V této souvislosti je rovněž třeba zdůraznit, že v podané kasační stížnosti stěžovatel a) ostatně ani netvrdí, že by předmětnou daňovou kontrolou byla zasažena jeho konkrétní „nedaňová“ práva. V této souvislosti považuje zdejší soud za vhodné zdůraznit, že je ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. vázán důvody kasační stížnosti, nemůže tedy přihlížet ke skutečností, které stěžovatel a) v kasační stížnosti v rámci svých námitek neuplatnil.

Za této situace, kdy se stěžovatel a) zásahovou žalobou domáhá nápravy svých „daňových“ práv, dospěl zdejší soud k závěru, že není žádný důvod korigovat názor vyjádřený v napadeném usnesení. Krajský soud přílehlavě odkázal na odůvodnění citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Aps 4/2011 - 80, v němž v obdobné věci zdejší soud uvedl, že pokud proti aktu veřejné správy existuje alternativní prostředek nápravy, nepřichází zásahová žaloba podle § 82 a násl. s. ř. s. pro dotčený subjekt v úvahu. Jedním z těchto prostředků je pak právě žaloba proti správnímu rozhodnutí.

Jestliže v projednávané věci na základě opakované daňové kontroly byly dne 5. 8. 2013 vydány dodatečné platební výměry č. j. 1195575/13/2903-24 802-708979 a 1195577/13/2903-24802-708979, přičemž proti oběma těmito rozhodnutím podal stěžovatel a) opravný prostředek, bylo konstatování krajského soudu, že za takového stavu věci se již nelze domáhat ochrany prostřednictvím žaloby dle § 82 a násl. s. ř. s., správné. Námítky uvedené v odvoláních, jak správně uvedl krajský soud, byly totožné s žalobními námitkami. Stěžovatel a) se ochrany svých práv domáhal prostřednictvím zásahové žaloby a rovněž i v daňovém řízení, ve kterém vyčerpal řádné opravné prostředky.

Jak bylo již uvedeno, daňová kontrola není samostatným řízením, nýbrž je dílčím procesním postupem v rámci daňového řízení. Daňová kontrola je svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím (viz např. rozsudek ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, publ. pod č. 437/2005 Sb. NSS). Výsledky daňové kontroly tedy ještě nemusejí směřovat k vydání rozhodnutí ve věci samé. Jak správně naznačuje ve své kasační stížnosti také stěžovatel a), může nastat i situace, kdy rozhodnutí navazující na daňovou kontrolu vydáno není. Nejvyšší správní soud již dříve odmítl názor, podle kterého by bylo konečné rozhodnutí důsledkem nezákonného zásahu v podobě daňové kontroly (rozsudek ze dne 29. 11. 2006, č. j. 8 Aps 4/2006 - 98, nebo ze dne 24. 8. 2007, č. j. 7 Aps 5/2006 - 132). V rozsudku ze dne 11. 4. 2006, č. j. 2 Afs 85/2005 - 117, pak zdejší soud dospěl k závěru, že *„[s]amotná kontrola není rozhodovacím procesem, zpráva o kontrole je při následném rozhodování správce daně jedním z důkazních prostředků (§ 31 odst. 4 daňového řádu), není ovšem pro rozhodnutí závazná“*.

U daňové kontroly je potřeba rozlišovat daňovou kontrolu jako celek, a jednotlivé úkony správce daně, prováděné v jejím rámci. Intenzita, jakou pracovníci správce daně zasahují do sféry jednotlivce, se může v závislosti na typu prováděných úkonů značně lišit. Daňová kontrola může představovat nezákonný zásah ve svém celku, ale od daňové kontroly, stížená nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou, v jejímž průběhu teprve dojde k postupu nezákonnému - úkonu - ze strany pracovníka správce daně. Ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly přitom představuje nezákonný zásah (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, publ. pod č. 720/2005 Sb. NSS). Ukončení daňové kontroly, nerespektuje-li při něm správce daně zákonem zaručená práva daňového subjektu, je přitom vadou řízení, a nikoli 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. Účelem ochrany poskytované dle § 82 a násl. 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 ovšem nelze rozumět vydání rozhodnutí, které lze napadnout po vyčerpání řádných opravných prostředků žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. Daňový subjekt tedy byť i nezákonným ukončením daňové kontroly neztrácí právo napadnout výsledky této kontroly jinými právními prostředky, což v souzené věci taktéž i učinil (srov. obdobně rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Aps 4/2007 - 47).

Nad rámec stížních námitek je vhodné uvést, že na tyto závěry nemá vliv ani novela soudního řádu správního provedená zákonem 303/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, kterým bylo změněno ust. § 82 z původního znění *„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 brozí-li jeho opakování“* na znění *„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*

pokračování

jeho důsledku bylo proti němu přímo zasazeno, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný“.

Smyslem uvedené novely (připuštění možnosti rozhodnutí soudu pouze o nezákonnosti zásahu) bylo zejména zrychlení rozhodování o odškodnění za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem (např. podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), neboť jak uvádí důvodová zpráva k této novele „*bude mít navrhovaná změna především významný psychologický efekt pro poškozené účastníky. Podle zákona č. 82/1998 Sb., není pro uplatnění náhrady škody způsobené úředním postupem (pod který se zařazuje i nezákonný zásah), na rozdíl od nezákonného rozhodnutí, vyžadováno předchozí rozhodnutí o nesprávnosti úředního postupu, resp. deklarace nezákonnosti předmětného zásahu soudem. Poškozený tak zpravidla žádá o náhradu škody příslušný úřad bez jakýchkoliv podkladů. Rozhodnutí správního soudu o nezákonnosti takového zásahu nepochybně přispěje ke zrychlení rozhodování příslušných úřadů o odškodnění a v konečném důsledku i ke zrychlení řízení o nároku na náhradu škody u civilních soudů, u kterých se poškozený může domáhat náhrady škody, neuspokojí-li příslušný úřad plně nárok poškozeného. Pro zachování právní jistoty účastníků se rovněž navrhuje, že po dobu řízení u správního soudu o určení, že zásah byl nezákonný, promlčecí doba u nároku na náhradu škody neběží. V případě, že konstatování nezákonného zásahu tu doposud není, soud posoudí problematiku nezákonnosti zásahu jako prejudiciální otázku, což prodlužuje rozhodování o samotném odškodnění. Tento závěr vyplývá rovněž z § 135 občanského soudního řádu a pravomoci civilních soudů vyřešit uvedenou otázku jako prejudiciální v rámci samotného řízení o náhradu škody“.*

Tato novela tedy nemá vliv na již dříve vyslovené závěry Nejvyššího správního soudu k otázce vztahu žaloby proti rozhodnutí správního orgánu a žaloby zásahové, protože pamatuje na případy, kdy se neuplatní subsidiární povaha žaloby proti nezákonnému zásahu. V projednávané věci však o tento případ, jak již bylo podrobně rozvedeno výše, nejde, neboť stěžovatel se domáhá ochrany proti zásahu do jeho „daňové“ sféry, a nikoli sféry „nedaňové“.

Závěry, které vyvozuje stěžovatel a) z jím výše citovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, z těchto rozhodnutí neplynou, stěžovatel a) z nich vyvozuje mylné závěry, neboť nepřihlíží k další judikatuře zdejšího soudu vztahující se předmětné sporné otázky vztahu žaloby proti rozhodnutí správního orgánu a zásahové žaloby a nerozlišuje mezi shora popsanými dvěma druhy „zásahů“ do daňové a nedaňové sféry kontrolovaného subjektu, k nimž může při daňové kontrole docházet.

Nedůvodná je rovněž námitka, že se krajský soud měl nejdříve zabývat včasností podané žaloby, neboť včasnost či opožděnost žaloby nemůže mít v projednávané věci na správný závěr krajského soudu o nepřipustnosti žaloby podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. vliv.

Z výše uvedených důvodů dospěl zdejší soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele a) není důvodná, a proto ji zamítl.

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož je o kasační stížnosti rozhodováno zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti stěžovatele b) bylo zdejším soudem rozhodnuto za použití § 60 odst. 3 a § 120 s. ř. s., podle kterého nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost byla odmítnuta.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti stěžovatele a) rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který úspěch neměl. Stěžovatel a) úspěch v řízení neměl a žalovanému žádné náklady nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 29. srpna 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu