

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **L I K T O, s. r. o.**, se sídlem U Kolory 302, Liberec 25, zastoupena Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97, Liberec, proti žalovanému: **Finanční úřad v Liberci**, se sídlem Tř. 1. máje 97, Liberec, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky Liberec ze dne 10. 3. 2010, č. j. 59 A 3/2010 – 36,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce - společnost LIKTO, s. r. o., domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 10. 3. 2010, č. j. 59 A 3/2010 – 36, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka Liberec (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 10. 3. 2010, č. j. 59 A 3/2010 – 36, odmítl žalobu společnosti L I K T O, s. r. o. (dále též „žalobkyně“), kterou se domáhala ochrany před nezákonným zásahem (§ 82 s. ř. s.), jenž měl spočívat v postupu Finančního úřadu v Liberci při nezákonném vedení daňového řízení (odvolacího řízení) ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovacéí období leden až duben roku 2005, i když již uplynula prekluzivní lhůta podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Krajský soud došel k závěru, že oproti žalobkyní namítanému zásahu - doplňování odvolacího řízení správcem daně z pověření nadřízeného odvolacího orgánu a podle pokynu krajského soudu obsaženého v předcházejícím

zrušovacím rozsudku - se může žalobkyně bránit jinými právními prostředky. Tímto prostředkem je žaloba podle § 65 s. ř. s., podaná proti každému konečnému rozhodnutí odvolacího správního orgánu (finančního ředitelství) ve věci dodatečného stanovení daně z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období. Rozhodnutí správních orgánů a řízení jejich vydání předcházející jsou podrobeny primárně soudní kontrole v řízeních o žalobách podle § 65 a násl. s. ř. s. a žaloba podaná v režimu ustanovení § 82 s. ř. s., na ochranu před nezákonným zásahem je proto přípustná až v okamžiku, kdy nelze podat žalobu dle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s. Jelikož je podle § 85 s. ř. s. nepřípustné domáhat se ochrany před nezákonným zásahem, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky - např. žalobou dle § 65 s. ř. s. (tak jak tomu je i v této věci), krajský soud musel žalobu společnosti L I K T O, s. r. o. odmítnout pro nepřípustnost podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nad rámec uvedeného došel krajský soud i k závěru, že doplňování výsledků odvolacího řízení správcem daně ve věci stěžovatelky nedosahuje intenzity nezákonné daňové kontroly, jak vymezil svým usnesením ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 44/2004 - 110 rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelka proto napadaným procesním postupem správce daně nebyla zkrácena na svých ústavně zaručených právech. Postup správního orgánu byl zcela v mezích zákona a v duchu zásad daňového řízení, a proto po věcné stránce u stěžovatelky nelze vůbec hovořit o nezákonném zásahu.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opřela o ustanovení § 103 odst. 1 písm.a) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka výslovně namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázky spojené s daným případem. Vytýkanou nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu pak blíže rozvádí v rozsáhlém doplnění kasační stížnosti.

Stěžovatelka má především za to, že krajský soud pochybil, pokud nevydal meritorní rozhodnutí, ačkoliv tvrdila, že k nezákonnému zásahu došlo a toto i řádně odůvodnila. Je tomu tak i proto, že byly splněny zákonné podmínky pro posouzení toho, zda může být úkon správního orgánu nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením. Rozhodnutí krajského soudu proto nebylo vydáno v souladu s příslušnými procesními předpisy, když správní soud postupoval způsobem, který předpokládá nepřípustnost žaloby. Krajský soud též nesprávně vyhodnotil i žalobní námitky, v nichž tvrdila, že již vedení řízení správcem daně proti ní je nezákonným zásahem. Byť šlo o doplňování výsledků odvolacího řízení ve věci dodatečného stanovení daně z přidané hodnoty za měsíc leden až duben roku 2005, nelze nevidět - s poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 -že právo správního orgánu k dodatečnému stanovení této daně zaniklo. Krajský soud také pochybil tím, pokud na jedné straně žalobu odmítl pro nepřípustnost a na straně druhé se vyjadřoval k uvedeným žalobním námitkám, kde dovodil, že odvolací řízení nemůže být v žádném případě posouzeno jako nezákonný zásah. Ze všech uvedených důvodů proto stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný Finanční úřad v Liberci (dále také „správce daně“) podanou kasační stížnost považuje za nedůvodnou. K věci samé uvádí, že se zcela ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, podle nějž je prostředkem právní ochrany proti tvrzenému nezákonnému vedení daňového řízení žaloba dle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s., resp. žaloba proti konečnému rozhodnutí odvolacího orgánu, kterým je Finanční ředitelství v Ústí nad Labem. Je tomu tak proto, že tento odvolací správní orgán je oprávněn a současně i

povinen zkoumat všechny v úvahu přicházející předchozí vady v řízení, včetně prekluze práva vyměřit daň. Obdobně je zcela opodstatněným a jedině správným závěr krajského soudu, že prostřednictvím ustanovení § 82 s. ř. s. nemůže správnímu orgánu ukládat, jak má rozhodnout v probíhajícím řízení. Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s .ř. s.), a při tom dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Přestože stěžovatelka opírá kasační stížnost o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., Nejvyšší správní soud posuzoval opodstatněnost kasační stížnosti toliko z hlediska ustanovení § 103 odst. 1 písm e) s. ř. s. Je tomu tak proto, že pokud je kasační stížností napadeno rozhodnutí o odmítnutí žaloby, přichází pro každého stěžovatele v úvahu z povahy věci pouze kasační důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Pod tento důvod tedy spadá také případ, který by jinak naplňoval důvod k podání kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 626/2005).

Nejvyšší správní soud proto apriori posuzuje, zda bylo rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, pokynem nebo donucením zákonné, či nezákonné.

Podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže je návrh podle tohoto zákona nepřípustný.

Podle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř. s. kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen "rozhodnutí"), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

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.

Podle ustanovení § 85 s. ř. s. je žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky nebo domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

Otázkou přípustnosti žaloby podle § 82 s. ř. s. se Nejvyšší správní soud zabýval již dříve. Např. v rozsudku ze dne 1. 12. 2004, č. j. 3 As 52/2003 - 278, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 983/2006, vyslovil tento soud právní názor, že: „*Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu je podle § 85 s. ř. s. nepřípustná, pokud žalobce nevyužil možnosti ochrany či*

nápravy stavu pomocí právních prostředků, které mu právní řád poskytuje (zde: podání rozkladu); přitom není rozhodující, zda žalobce subjektivně považuje právní prostředky, jimiž se může domáhat ochrany či nápravy stavu, za efektivní či nikoliv". Obdobný názor vyslovil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 19. 1. 2005, čj. 1 Afs 16/2004-90, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1541/2008, když vyslovil, že: „*Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, spočívajícím v nevyhovění žádosti o ověření neplatnosti platebního výměru, není podle § 85 s. ř. s. přípustná, neboť žalobce má ve správním řízení a v následném soudním přezkumu daňových rozhodnutí k dispozici jiné právní prostředky, jimiž se může domáhat ochrany před tvrzeným nezákonným zásahem*". V rozsudku ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 720/2005, pak kasační soud judikoval, že: „*Z ustanovení § 85 s. ř. s. plyne, že ve vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí a žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu má primát žaloba proti rozhodnutí a možnost úspěšně podat žalobu proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu. Účastník řízení tedy nemůže volit, kterou z těchto žalob bude považovat za výhodnější a které řízení bude žalobou iniciovat*".

Z obsahu soudního spisu vyplývá, že se stěžovatelka u krajského soudu podanou žalobou ze dne 8. 1. 2010 domáhala ochrany před nezákonným zásahem podle ustanovení § 82 s. ř. s. Tento zásah měl přitom spočívat ve vedení nezákonného řízení - doplňování odvolacího řízení správcem daně ve věci stěžovatelce dodatečně stanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců leden až duben 2005 (viz. č.l. 32). K tomuto doplňování řízení (odvolacího) přistoupil správce daně dle pokynu odvolacího správního orgánu - Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství"), které bylo v tomto směru vázáno právním názorem vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku krajského soudu ze dne 29. 5. 2009, č. j. 59 Ca 145/2008 - 45. Tímto rozsudkem krajský soud zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 25. 9. 2008, č. j. 11302/08-1300-500391, kterým byla zamítnuta odvolání stěžovatelky proti dodatečně stanovené dani přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců leden až duben 2005, a věc vrátil finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Finanční ředitelství po té postupem a v mezích zrušujícího rozsudku podle ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků uložilo doplnit řízení žalovanému - Finančnímu úřadu v Liberci. Právě toto doplňování řízení považuje stěžovatelka za nezákonný zásah. Stěžovatelka přitom dovodila, že již zaniklo právo správce daně k tomu, aby jí mohla být daň z přidané hodnoty za uvedená období dodatečně stanovena

Pro posouzení otázky, zda je žaloba stěžovatelky na ochranu před nezákonným zásahem vůbec přípustná, či nikoliv, je s ohledem na dikci ustanovení § 85 s. ř. s. a s přihlédnutím k ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu třeba uvážit, zda se stěžovatelce naskýtají jiné právní prostředky k ochraně před dovozovaným nezákonným zásahem.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelka takovýmito prostředky ochrany disponuje.

Stěžovatelce svědčí jiné právní prostředky, jimiž se může účinně domáhat ochrany svých práv. Jak zcela přiléhavě uvedl ve svém rozsudku již krajský soud, může se stěžovatelka domáhat ochrany svých práv především žalobou podle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s. To znamená, že může namítat nezákonnost prováděného řízení (odvolacího) v řízení

o žalobě proti případnému rozhodnutí finančního ředitelství o dodatečnému stanovení daně z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období (leden až duben 2005).

Stěžovatelka však disponovala nejen právními prostředky k ochraně svých práv na poli řízení před správními soudy, ale také prostředky ochrany v samotném řízení před správními orgány (daňovém řízení). Tímto prostředkem je institut odvolání, resp. doplnění odvolání. Podle ustanovení § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků platí, že stěžovatelka může do doby, než je o jejím odvolání rozhodnuto, údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat. Ve smyslu ustanovení § 48 odst. 4 písm. d) téhož zákona je tímto údajem uvedení rozporu s právními předpisy či skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Stěžovatelka při podání žaloby podle ustanovení na ochranu před nezákonným zásahem tedy disponovala jinými právními prostředky ochrany před tvrzeným zásahem. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že krajský soud nepochybil, pokud žalobu stěžovatelky odmítl z toho důvodu, že jde o nepřípustný návrh ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s. Nemůže proto obstát tvrzení stěžovatelky, že rozhodnutí krajského soudu nebylo vydáno v souladu s příslušnými procesními předpisy, neboť tento soud postupoval způsobem, který má oporu v zákoně (nejprve zkoumal podmínky řízení, za nichž bylo možno o žalobě rozhodnout). Krajský soud proto opodstatněně nevydal meritorní rozhodnutí a žalobu právem odmítl podle § 46 odst. 1 písm.d) s. ř. s.

Neopodstatněná je výtka stěžovatelky, že správní soud vadně vyhodnotil žalobní námitky stěžovatelky. Je tomu tak proto, že je a bylo povinností stěžovatelky, aby tato dostatečně pregnantním způsobem formulovala své žalobní námitky (body), k nim uvedla důvody (argumenty) od nichž dovozuje důvodnost svého podání a uvedla čeho se domáhá (rozsudečný návrh). Takto ovšem stěžovatelka, i přes výzvu nepostupovala. Nelze proto nyní po právu vytýkat krajskému soudu, že neuchopil žalobní body podle představ stěžovatelky. Zvláště pak za situace, kdy je to pro nepřípustnost žaloby bezpředmětné.

Je třeba naopak přisvědčit výtce stěžovatelky, že krajský soud pochybil, pokud na jedné straně nejprve dovodil, že je žaloba nepřípustná a na druhé straně posoudil výtky stěžovatelky a došel k závěru, že odvolací řízení nemůže být v žádném případě posouzeno jako nezákonný zásah. Jedná se však o vadu řízení před krajským soudem při odůvodňování napadeného rozsudku, která ovšem nemá vliv na zákonnost rozhodnutí krajského soudu. Je tomu tak proto, že krajský soud v souladu se zákonem posoudil otázku přípustnosti žaloby stěžovatelky (žaloba není přípustná). Uvedené úvahy krajského soudu byly pro věc samu nadbytečné, a to i přesto, že tak výslovně reagoval na žalobní výtky. I kdyby tyto, pro věc nerozhodné úvahy, nebyly v souladu se zákonem, nemohly by ničeho změnit na skutečnosti, že žaloba stěžovatelky je nepřípustná. Jak již bylo uvedeno, ochrana práv stěžovatelky je založena na prioritě postupu dle 65 s. ř. s. a teprve až zde není možno chránit její práva, nastoupila by možnost ochrany před nezákonným zásahem.

Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 10. 3. 2010, č. j. 59 A 3/2010 – 36, není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 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 nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu úspěšnému žalovanému správnímu orgánu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 15. července 2010

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu