ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **IMSTAV Group, s. r. o.**, se sídlem Praha 5, Staropramenná 3117/17, zastoupeného Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem Liberec, 1. máje 97, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Prahu 5**, se sídlem Praha 5, Peroutkova 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 7. 9. 2010, č. j. 59 Ca 69/2009 - 63,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 7. 9. 2010, č. j. 59 Ca 69/2009 - 63, **se** ve výrocích V. a VI., **zrušuje**.

II. Žaloba, kterou se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem, spočívajícím ve vyměřovacím řízení vedeném u něj správcem daně ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až prosinec 2004 a daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, **se odmítá**.

III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě.

IV. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

Žalobce se žalobou podanou podle § 82 a násl. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."), domáhal (mimo jiné) poskytnutí soudní ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Nezákonný zásah spatřoval žalobce nejprve v tom, že byl podroben daňové kontrole ve věcech daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců srpen až prosinec roku 2004 a daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004; po ukončení

této kontroly (v průběhu soudního řízení) žalobce označil za nezákonný zásah následně probíhající vyměřovací řízení. Nezákonnost celého postupu správce daně (žalovaného) spojoval žalobce s uplynutím prekluzivní lhůty dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve vztahu k těmto daňovým povinnostem. Tento závěr dovozoval z toho, že protokoly o zahájení daňové kontroly ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců srpna až prosince 2004 ze dne 11. 9. 2007, č. j. 192650/07/192933/7027, a ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ze dne 4. 9. 2007, č. j. 187335/07/192932/7023, neobsahovaly konkrétní pochybnosti, které správce daně vedly k těmto procesním úkonům, což odporuje právnímu názoru Ústavního soudu, vyjádřenému v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, dostupném z http://nalus.usoud.cz.

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci svým rozsudkem nejprve vypořádal v řízení vyvstalé procesní otázky; mimo jiné připustil, aby (z důvodu změny místní příslušnosti správce daně) na místo žalovaného Finančního úřadu v Liberci vstoupil do řízení Finanční úřad pro Prahu 5; povolil též změnu žaloby tak, že se žalobce domáhá *zastavení daňového vyměřovacího řízení* (poté co byla dříve vedená daňová kontrola u dotčených daní ukončena) z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu. Ve věci samé pak žalobu výrokem V. rozsudku zamítl a rozhodl o nákladech soudního řízení (výrok VI.).

V odůvodnění rozsudku krajský soud k meritu věci uvedl, že mezi stranami není sporné, že předmětné protokoly o zahájení daňové kontroly neseznamovaly žalobce s pochybnostmi správce daně o řádném plnění jeho daňových povinností. Vzhledem k tomu, že se veškerá žalobní argumentace opírala výlučně o výše zmíněný nález Ústavního soudu, zabýval se krajský soud především otázkou závaznosti názoru Ústavního soudu vysloveného v jeho rozhodnutích pro rozhodování obecných soudů v obdobných případech. Zde poukázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, mimo jiné i na rozsudek ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS (všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), ve kterém se zdejší soud vypořádal s důvody, pro které je možné se od nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, odchýlit. Krajský soud poukázal na to, že Nejvyšší správní soud nahlíží na daňovou kontrolu jako na preventivní nástroj, jehož předmětem je přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem; jejím podstatným znakem je možnost namátkového provedení. Krajský soud, vycházeje z judikatury zdejšího soudu, dovodil, že žalovaný byl oprávněn zahájit u žalobce daňovou kontrolu, aniž mu současně sdělil konkrétní podezření, že jeho daňová povinnost nebyla přiznána ve správné výši. Daňová kontrola tak byla u žalobce zahájena v souladu se zákonem a představuje proto úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, který založil běh nové prekluzivní lhůty, neboť byl nepochybně učiněn v průběhu tříleté lhůty k vyměření daně podle § 47 odst. 1 téhož zákona. Krajský soud tak uzavřel, že daňové řízení, které se odvíjelo od daňové kontroly zahájené výše popsaným způsobem, nepředstavuje pro žalobce nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Je proto nemožné považovat za nezákonný zásah i případné důsledky, které z ukončené daňové kontroly pro žalobce vyplývají.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž uplatňuje důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že napadá rozsudek krajského soudu v rozsahu výroků V. a VI. Zopakoval přitom svou skutkovou a právní argumentaci, kterou již uváděl v žalobě, a opět se dovolával nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Dle jeho názoru krajský soud posoudil nesprávně otázku zákonnosti zahájení daňové kontroly a s tím související otázku běhu prekluzivní lhůty, neboť nerespektoval právní názor vyslovený ve zmiňovaném nálezu. Porušil tak princip právní jistoty a zásady právního státu podle čl. 1 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina"). Postup žalovaného vůči stěžovateli, který spočívá ve vedení daňového řízení směřujícího k vyměření daně (v konkrétním případě již ve stádiu řízení odvolacího), představuje nezákonný zásah, neboť jím žalovaný zasahuje do hmotných práv stěžovatele, který je podroben časově, finančně i psychicky vyčerpávajícímu daňovému řízení v situaci, kdy vedení tohoto řízení nemá žádné zákonné opodstatnění z důvodu prekluze práva doměřit daň; procesní aktivita žalovaného, směřující k vyměření daně, je proto v rozporu se zákonem. Stěžovatel namítá, že krajský soud posoudil věc v příkrém rozporu s výkladem § 16 odst. 1 daňového řádu, provedeným Ústavním soudem v citovaném nálezu, přestože byl tímto ústavně konformním výkladem vázán. Jakkoli tento nález vyvolal mezi odbornou i laickou veřejností řadu polemik, je stěžovatel přesvědčen, že žalovaný i krajský soud měli právní názor Ústavního soudu respektovat. Krajský soud porušil čl. 2 odst. 2 Listiny, podle kterého lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem. Stěžovatel je v důsledku napadeného rozsudku nucen podrobovat se, v rozporu s § 40 odst. 12 daňového řádu a čl. 4 odst. 1 Listiny, postupu daňových orgánů, který nemá oporu v zákoně.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Nejprve je nutno předeslat, že Nejvyšší správní soud je v daném řízení zásadně vázán nejen rozsahem kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 věta před středníkem s. ř. s.), ale též jejími důvody (§ 109 odst. 3 věta první s. ř. s.). Výjimku z takto formulované dispoziční zásady představuje ustanovení § 109 odst. 3 věta za středníkem s. ř. s., dle kterého pravidlo uvedené ve větě před středníkem neplatí, *bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.*

V projednávané věci Nejvyšší správní soud naznal, že řízení před krajským soudem bylo zatíženo procesní vadou, neboť krajský soud rozhodoval v meritu věci bez toho, že by byly splněny všechny podmínky řízení; jde přitom o vadu, která má ze své povahy vždy za následek zmatečnost řízení a tím i nezákonnost následně vydaného rozhodnutí.

Z předloženého správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že protokolem o ústním jednání ze dne 4. 9. 2007, č. j. 187335/07/192932/7023, byla u

stěžovatele zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. Ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců srpna až prosince 2004 se tak stalo protokolem ze dne 11. 9. 2007, č. j. 192650/07/192933/7027. Dne 9. 6. 2009 podal stěžovatel proti postupu správce daně námitky, namítající nezákonnost zahájení daňových kontrol; z toho pak dovozoval, že došlo k prekluzi lhůty pro doměření daně. Přitom poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a zdůraznil, že ze shora citovaných protokolů nelze seznat, že by správce daně formuloval a sdělil důvody a podezření, pro které kumulativní daňovou kontrolu zahajoval. Finanční úřad v Liberci těmto námitkám nevyhověl rozhodnutím ze dne 24. 6. 2009, č. j. 161003/09/192930500525 (ve věci daně z příjmů právnických osob) a rozhodnutím ze dne 22. 6. 2009, č. j. 160027/09/192933/500228 (ve věci daně z přidané hodnoty). V nich se vymezil proti citovanému nálezu Ústavního soudu zejména tím, že poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 43/2008 – 60, který se vyslovil k předmětné otázce jinak, než Ústavní soud. Dále pak ze shodných tvrzení účastníků vyplynulo, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců srpna až prosince 2004 byla ukončena dne 15. 1. 2010; daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 byla ukončena dne 19. 1. 2010. V následném řízení před krajským soudem se žalobce nejprve domáhal ochrany před probíhajícími daňovými kontrolami (coby nezákonným zásahem). Přípisem ze dne 16. 6. 2010 pak navrhl změnu žaloby s návrhem petitu, aby bylo zastaveno daňové *vyměřovací řízení* z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty; žalobce uvedl, že nezákonný postup daňových orgánů vůči němu (po ukončení daňové kontroly) i nadále trvá, neboť tyto orgány vůbec nereflektují zákonný časový rámec, ve kterém je možné vyměřovací řízení vést. Krajský soud tuto změnu návrhu připustil a zároveň tento návrh zamítl.

Jak patrno, krajský soud k celému problému přistupoval tak, že k nezákonnému zásahu, spočívajícímu ve vedení vyměřovacího řízení, nemohlo dojít, a to právě a jen s ohledem na zákonnost zahájení daňové kontroly v zachované prekluzivní lhůtě k doměření daně.

Nejvyšší správní soud je však toho názoru, že v dané věci nelze v samotném vedení vyměřovacího řízení bez dalšího spatřovat nezákonný zásah, neboť zde nejsou vůbec naplněny pojmové znaky nezákonného zásahu jako takového. Pojmové vymezení nezákonného zásahu je obsaženo v § 82 s. ř. s., který Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, publikovaném pod č. 603/2005 Sb. NSS, vyložil tak, 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.

S ohledem na právě uvedené, nelze než konstatovat, že ve fázi vyměřovacího řízení, kdy je již ukončena daňová kontrola, jakožto jeden dílčí úkon vyměřovacího řízení, a kdy dosud nebyly vydány dodatečné platební výměry, nečiní správce daně zpravidla proti

daňovému subjektu žádné úkony (ostatně ani sám stěžovatel žádné konkrétní úkony správce daně netvrdil); správce daně zde provádí své interní postupy, které zpravidla vyústí ve vydání dodatečného platebního výměru. To, že vyměřovací řízení bylo vedeno podle stěžovatelova tvrzení po uplynutí prekluzivní lhůty, samo o sobě nemůže naplňovat obsah pojmu nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. Samotná prekluze práva doměřit daň, pokud by k ní skutečně došlo, nepředstavuje ve vyměřovacím řízení žádný konkrétní zásah, který by byl objektivizovatelný v tom smyslu, aby jej bylo možno považovat za úkon správce daně, který by bylo možno kvalifikovat jako zásah ve smyslu 4. podmínky (viz shora). Stěžovatel tvrdil, že je vedeným vyměřovacím řízením zasahováno do jeho hmotných práv, přičemž však neuvedl do jakých, a že je podroben časově, finančně i psychicky vyčerpávajícímu daňovému řízení; ani toto tvrzení nikterak nespecifikoval. Jestliže stěžovatel neuvedl, jaký konkrétní zásah, pokyn či donucení proti němu správce daně po ukončení daňové kontroly ve vyměřovacím řízení použil, nelze než konstatovat, že ani nebylo možné zkoumat (ne)zákonnost zásahu, který nebyl tvrzen. Lze toliko usuzovat, že se stěžovatel mohl nanejvýš nacházet v obavách, zda a kdy budou vydány dodatečné platební výměry. Samotné vedení vyměřovacího řízení, aniž je namítán konkrétní nezákonný zásah, pokyn či donucení správního orgánu, však nemůže znamenat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Nadto Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 – 95, konstatoval, že *„[p]rostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem (§ 82 a násl. s. ř. s.) nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení.“*

Krajský soud sice nejprve zcela správně připustil změnu žalobního petitu, reflektující změny, k nimž došlo v daňovém řízení (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 1 Aps 3/2006 - 69, publikovaný pod č. 1590/2008 Sb. NSS), fakticky se však i nadále zabýval pouze tím, zda se při zahájení daňové kontroly jednalo o zákonný postup správce daně, přičemž postup shledal zákonným, a žalobu zamítl. Nezohlednil však skutečnost, že daňová kontrola byla ukončena a že stěžovatel ve změně žaloby tvrdil, že nezákonný zásah proti němu představuje samotné vedení vyměřovacího řízení. Ochrana proti nezákonnému zásahu, tak jak ji stěžovatel požadoval (dle změněného petitu žádal *zastavení daňového vyměřovacího řízení*), mu tedy ani pojmově poskytnuta být nemohla, bez ohledu na běh prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu, neboť, jak již bylo konstatováno, v této fázi daňového řízení nebyl stěžovatel žádným zásahem, pokynem či donucením správce daně přímo zkrácen na svých právech; nebylo ho tudíž ani proti čemu chránit. Nejednalo se tedy (alespoň dle tvrzení samotného stěžovatele) o situaci, kdy i po formálním ukončení daňové kontroly správce daně nadále aktivně či omisivně (například zadržováním věcí) zasahuje přímo do práv kontrolovaného subjektu (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 9. 2007, sp. zn. 8 Aps 4/2007).

Pro úplnost je třeba poznamenat, že dle kasačního tvrzení stěžovatele v době po vydání napadeného rozsudku krajského soudu byly vydány dodatečné platební výměry (odrážející výsledky daňové kontroly) a stěžovatel se proti nim brání v odvolacím řízení. Řízení o ochraně před nezákonným zásahem (§ 82 a násl. s. ř. s.) přitom směřuje k poskytnutí ochrany v případech, kdy správní orgán zasáhne do práv určité osoby způsobem neumožňujícím jiné prostředky obrany (typicky žalobou proti nezákonnému rozhodnutí). 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 mu přísluší (po vyčerpání opravných prostředků daňového řízení) účinná ochrana podle § 65 a násl. s. ř. s. (srov. shodný názor vyslovený zdejším soudem ve věci vytýkacího řízení v rozsudku ze dne 16. 11. 2010, č. j. 9 Aps 5/2010 - 81, publikovaném pod č. 2261/2001 Sb. NSS). V rámci tohoto řízení pak stěžovateli nic nebrání opětovně namítat daňovou prekluzi.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti tedy Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než napadený rozsudek krajského soudu pro nezákonnost zrušit. Věc ovšem krajskému soudu nebyla vrácena k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.), ale žaloba byla současně odmítnuta, postupem dle ustanovení § 110 odst. 1, věty za středníkem s. ř. s., neboť existence nezákonného zásahu tvrzeného stěžovatelem byla *per se* vyloučena. Nejvyšší správní soud tak postupoval i při vědomí názoru rozšířeného senátu, který se v usnesení ze dne 16. 12. 2008, č. j. 8 Aps 6/2007 - 247, přiklonil k myšlence, že v těchto případech by žaloba měla být zamítnuta. V posuzované věci by ovšem rigidní trvání na tomto procesním postupu nutně vedlo k tomu, že by kasační soud zrušil rozsudek krajského soudu, jehož výrok byl bezchybný, pouze s pokynem k opětovnému zamítnutí žaloby, tentokrát však z jiných důvodů, než se tomu stalo v rozsudku zrušeném (zamítnout kasační stížnost a zároveň zcela nahradit nosné důvody napadeného soudního rozhodnutí odůvodněním rozhodnutí zdejšího soudu není akceptovatelné – srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikované pod č. 1862/2009 Sb. NSS). Takový postup by byl nepochybně absurdní, byl by popřením smyslu soudního přezkumu a ve svých důsledcích by vedl jen k bezdůvodnému prodlužování soudního řízení.

O náhradě nákladů řízení o žalobě bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 3 věty první s. ř. s., dle kterého žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno, nebo žaloba odmítnuta. Pokud jde o výrok, kterým bylo rozhodnuto o nákladech řízení o kasační stížnosti, zde má Nejvyšší správní soud zato, že lze-li hovořit o procesní úspěšnosti některého z účastníků, pak je jím žalovaný. Není totiž rozhodující, že rozsudek krajského soudu, kterým byla žaloba zamítnuta, byl zrušen; podstatné je, že současně s tím byla žaloba odmítnuta. Jelikož však tomuto účastníkovi nevznikly v souvislosti s tímto řízením žádné náklady přesahující jeho běžné administrativní výdaje, rozhodl zdejší soud tak, že mu náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 3. listopadu 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu