

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **R. Š.**, zastoupeného Mgr. Ing. Petrou Beranovou, advokátkou se sídlem Bolzanova 1, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Českých Budějovicích**, se sídlem F. A Gerstnera 1/5, 370 01 České Budějovice, ve věci ochrany před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 9. 2011, čj. 10 Af 42/2011 - 46,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 9. 2011, čj. 10 Af 42/2011 - 46, **se zrušuje**.

II. Žaloba **se odmítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný po provedené daňové kontrole u žalobce vydal dne 15. 9. 2009 dodatečné platební výměry čj. 225440/09/077910305047 a čj. 225563/09/077910305047, kterými žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005 a 2006. Odvolání žalobce zamítlo Finanční ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) rozhodnutím ze dne 4. 8. 2010, čj. 3837/10-1100. Na základě podané žaloby bylo rozhodnutí o odvolání zrušeno Krajským soudem v Českých Budějovicích (rozsudek ze dne 10. 2. 2011, čj. 10 Af 89/2010 - 38). Krajský soud shledal, že zpráva o daňové kontrole

nebyla projednána v souladu se zákonem, neboť ji žalovaný projednal se zástupkyní žalobce, která již k tomu v tu dobu neměla potřebné zmocnění.

[2] Finanční ředitelství poté pokynem uložilo žalovanému, aby zprávu o daňové kontrole se žalobcem projednal v souladu se zákonem. Proti následnému postupu žalovaného, který se snažil o projednání zprávy, žalobce brojil stížnostmi k žalovanému i k Finančnímu ředitelství. Podle názoru žalobce totiž krajský soud v rozsudku uvedl závazný právní názor, že pochybení žalovaného nelze napravovat v odvolacím řízení. Podle žalobce tak bylo na místě dodatečné platební výměry zrušit a dále v řízení nepokračovat. Stížnosti byly žalovaným i finančním ředitelstvím odloženy jako nedůvodné.

[3] Dne 15. 6. 2011 podal žalobce ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřoval ve vyžadování součinnosti žalobce při projednávání zprávy o daňové kontrole a při dalších navazujících úkonech v odvolacím řízení. Postup žalovaného považoval za rozporný jak s dříve uvedeným právním názorem krajského soudu, tak s § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jakož i se zásadou dvojinstančnosti daňového řízení.

[4] Krajský soud rozsudkem ze dne 15. 9. 2011, čj. 10 Af 42/2011 - 46, žalobu zamítl. S argumentací žalobce se neztotožnil a neshledal naplnění podmínek § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."). Podle krajského soudu žalobce nebyl přímo zkrácen na svých právech, zásah žalovaného nebyl nezákonný a navíc v době rozhodování soudu již bylo Finančním ředitelstvím rozhodnuto o odvolání, takže zásah netrvá ani nehrozí jeho opakování.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce včasnou kasační stížnost. Podle žalobce mu žalovaný ukládal povinnosti v rozporu se zákonem a svým postupem zasáhl do práv žalobce na soukromí, do jeho dobré pověsti a omezoval jeho veřejné subjektivní právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost. V důsledku zásahů žalovaného (předvolání, výzvy, vyjadřování stanovisek, doplňování řízení o návrhy a vysvětlení) se žalobce nemohl plně věnovat své podnikatelské činnosti, vynakládal náklady na cestování i na nutnou právní pomoc, čímž je i nadále na svých právech krácen.

[6] Nezákonnost napadeného rozsudku pak žalobce spatřoval v tom, že krajský soud aprobací postupu žalovaného popřel své předchozí tvrzení v rozsudku ze dne 10. 2. 2011, čj. 10 Af 89/2010 - 38, tedy že vadu spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole nelze odstraňovat v odvolacím řízení. Krajský soud též nepřesně uvedl, že vada projednání zprávy o daňové kontrole vznikla při dokazování, ačkoliv ta vznikla při projednávání zprávy, které procesně následovalo až po dokazování. Žalobce v této souvislosti zastává názor, že postup žalovaného neumožňuje § 115 odst. 1 daňového řádu, který opravňuje odvolací orgán k provádění dokazování jen za účelem doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení. Neprojednání zprávy o daňové kontrole je však vadou, kterou dokazováním odstranit nelze. Krajský soud nesprávně aproboval aplikaci usnesení

rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (čj. 8 Afs 15/2007 - 75 a čj. 8 Afs 76/2007 - 49) žalovaným na projednávanou věc, neboť tato usnesení se týkala předchozí právní úpravy. Krajský soud nedostatečně odůvodnil svůj závěr, že nedošlo k porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení, přičemž tento závěr je navíc v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, čj. 8 Afs 61/2005 - 79. Konečně se dle žalobce může v jeho případě jednat o opakovanou daňovou kontrolu, což je v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02.

[7] Z těchto důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s názorem krajského soudu, že nebyly splněny podmínky podle § 82 s. ř. s. úkony, které žalovaný prováděl v rámci odvolacího řízení, nebyly nezákonným zásahem, neboť žalovaný jednal na základě pokynu dovolacího orgánu, k němuž je tento oprávněn podle § 115 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný není oprávněn posuzovat zákonnost pokynu odvolacího orgánu. Pokud se žalobce domnívá, že pokyn odvolacího orgánu byl v rozporu s § 115 odst. 1 daňového řádu, měl se domáhat nápravy vůči tomu orgánu, který předmětný pokyn vydal, což žalobce neučinil. Žalovaný souhlasí s názorem krajského soudu, že § 115 odst. 1 daňového řádu umožňuje odstranit vadu řízení spočívající v nesprávném projednání zprávy o daňové kontrole správcem daně na základě pokynu odvolacího orgánu. Projednání zprávy o daňové kontrole v odvolacím řízení aproboval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, a dle tohoto rozsudku postupoval Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 29. 9. 2011, čj. 8 Afs 12/2011 - 183, jenž byl vydán již za účinnosti nové právní úpravy v daňovém řádu.

[9] Žalovaný uzavřel, že kasační stížnost je nedůvodná, a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a zda již v řízení před krajským soudem nebyly důvody pro zastavení řízení, odmítnutí návrhu nebo postoupení věci (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Žalobce podal ke krajskému soudu žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, jež je upravena v § 82 – 87 s. ř. s. Nejvyšší správní soud v souladu s ustálenou judikaturou uvádí, že „[o]*chrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li - a to kumulativně, tedy zároveň - 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." (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2008, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, publikovaný pod č. 603/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz). *Žaloba je nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky nebo domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný* (§ 85 s. ř. s.).

[13] 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 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. Přímo 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 nepřípustná podle § 85 s. ř. s.

[14] V posuzované věci je nezákonný zásah spatřován ve „vynucování" součinnosti žalobce při projednání zprávy o daňové kontrole. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 – 110, publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS, konstatoval, že daňová kontrola může být podle okolností považována za nezákonný zásah, proti němuž se lze bránit žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. K tomuto závěru vedly rozšířený senát 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.*"

[15] Právě z těchto citovaných důvodů nelze v případě žalobce o užití žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s. uvažovat. Žalobce i krajský soud totiž ve své argumentaci přehlíží, že součinnost při projednání zprávy o daňové kontrole byla od žalobce vyžadována v rámci odvolacího řízení proti dodatečným platebním výměrům. Odvolací řízení podle daňového řádu přitom – na rozdíl od samotné daňové kontroly jako specifického postupu správce daně – musí vždy skončit rozhodnutím (srov. § 116 odst. 1 a 3 daňového řádu). Jedná se tedy o situaci, kdy již byla vydána soudem přezkoumatelná rozhodnutí (dodatečné platební výměry) a projednává se opravný prostředek proti těmto rozhodnutím – jehož výsledek je taktéž napadnutelný před správním soudem. Jelikož žalobce může v žalobě proti rozhodnutí o odvolání napadat též procesní vady, jichž se správci daně dopustili, není o soudní ochranu ochuzen. Právě v žalobě proti rozhodnutí o odvolání může tedy namítat jak nezákonnost projednávání zprávy o daňové kontrole v odvolacím řízení, tak rozpor postupu žalovaného či finančního ředitelství s předchozím právním názorem krajského soudu, s § 115 odst. 1 daňového řádu či se zásadou dvojinstančnosti daňového řízení. Bude na krajském soudu, aby tyto námitky posoudil a v případě jejich důvodnosti napadené rozhodnutí zrušil. Z podání žalobce v průběhu daňového i soudního řízení je ostatně zřejmé, že jeho primárním zájmem je zrušení dodatečných platebních výměrů: toho se ovšem žalobou proti nezákonnému zásahu domoci nemůže.

[16] Pokud by Nejvyšší správní soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem přes zákaz obsažený v § 85 s. ř. s. připustil, umožnil by žalobci fakticky dvojí projednání téže věci před soudem. I kdyby postup žalovaného shledaly správní soudy nezákonným a zakázaly by mu vyžadovat součinnost žalobce při projednávání zprávy o daňové kontrole, přesto by odvolací orgán musel o odvolání rozhodnout. Toto rozhodnutí by přitom žalobce v případě nespokojenosti mohl napadnout před správním soudem žalobou podle § 65 s. ř. s. a v závislosti na formulaci žalobních bodů by se správní soudy opět musely celou situací zabývat. Takový postup by byl nejen v rozporu s § 85 s. ř. s., nýbrž i s obecným principem subsidiarity správního soudnictví obsaženým v § 5 s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] S ohledem na dosavadní judikaturu zdejšího soudu upravující primát žaloby proti rozhodnutí před žalobou na ochranu před nezákonným zásahem Nejvyšší správní soud uzavírá, že žalobce bude moci případnou nezákonnost postupu žalovaného namítat v řízení o žalobě proti konečnému rozhodnutí v daňovém řízení (§ 65 s. ř. s.). Ze subsidiarity zásahové žaloby (§ 85 s. ř. s.) tak vyplývá, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je v posuzovaném případě nepřípustná.

[18] Jelikož důvody pro odmítnutí žaloby byly dány již v řízení před krajským soudem, Nejvyšší správní soud postupem podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. (věta za středníkem) ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. prvým výrokem zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích a druhým výrokem žalobu odmítl. Za těchto okolností pak bylo zcela nadbytečné, aby se kasační soud vypořádával s jednotlivými kasačními námitkami.

[19] Podle § 110 odst. 3 má Nejvyšší správní soud povinnost rozhodnout i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu, rozhodl-li Nejvyšší správní soud současně o odmítnutí návrhu, zastavení řízení nebo o postoupení věci. Výrok o náhradě nákladů řízení se proto opírá o § 60 odst. 3, podle nějž žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, pokud byla žaloba odmítnuta. V případě náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti je nutno aplikovat totožné ustanovení (ve spojení s § 120 s. ř. s.), a to s ohledem na skutečnost, že rozsudek krajského soudu vydaný v této věci byl sice zrušen (bylo tedy vyhověno žalobci), avšak zároveň byla žaloba sama odmítnuta.

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

V Brně dne 18. ledna 2012

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu