

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **Uniware, spol. s r.o.,** se sídlem Zbraslavská 27, Praha 5, zastoupeného Mgr. Karlem Kadlecem, advokátem, se sídlem advokátní kanceláře Opletalova 5, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Prahu 5,** se sídlem Peroutkova 61, Praha 5, v řízení o kasační stížnosti žalobce jako stěžovatele proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2011, č. j. 11 Af 58/2011 - 134,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2011, č. j. 11 Af 58/2011 - 134, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Dne 29. 8. 2005 zahájil žalovaný u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2001 až 2004. Dne 28. 2. 2006 podal žalobce proti postupu správce daně námitku týkající se daňového období roku 2001, ve které namítl, že z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty nelze daň za uvedené období doměřit. Žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 3. 2006 námitce nevyhověl.

Žalobce se následně domáhal soudní ochrany před nezákonným zásahem žalovaného správního orgánu u městského soudu. Nezákonný zásah spatřoval v provádění daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, a to z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně za uvedené zdaňovací období dle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Městský soud o podané žalobě rozhodl rozsudkem ze dne 21. 9. 2006, č. j. 11 Ca 131/2006 – 23. Žalobu zamítl s odůvodněním, že za zdaňovací období

kalendářního roku 2001 vznikla povinnost podat daňové přiznání v roce 2002, prekluzivní lhůta začala běžet dnem 1. 1. 2003 a její konec byl dán dnem 31. 12. 2005. Správce daně před uplynutím uvedené lhůty učinil úkon směřující k vyměření daně, když dne 29. 8. 2005 zahájil daňovou kontrolu a zahájením daňové kontroly počala běžet nová tříletá lhůta. Městský soud dospěl k závěru, že postup žalovaného nebyl v rozporu se zákonem. Nezákonný zásah do práv žalobce nebyl shledán.

Proti výše uvedenému rozsudku městského soudu podal žalobce včasnou kasační stížnost, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 6. 2007, č. j. 5 Aps 5/2006 - 68, tak, že kasační stížnost zamítl, neboť ji neshledal důvodnou.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu byl zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2011, sp. zn. IV. ÚS 2605/07 z důvodu, že uvedeným rozsudkem došlo k porušení práva žalobce na spravedlivý proces. Ústavní soud se přiklonil k právním závěrům obsaženým v nálezech Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 a I ÚS 2082/09 měnících pravidla pro výpočet běhu prekluzivní lhůty dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb.

Nejvyšší správní soud na základě nálezu Ústavního soudu znovu rozhodl o kasační stížnosti žalobce rozsudkem ze dne 28. 7. 2011, č. j. 5 Aps 5/2006 – 110, jímž rozsudek městského soudu ze dne 21. 9. 2006, č. j. 11 Ca 131/2006 – 23 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V odůvodnění zrušujícího rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvedl, že ve věci je třeba zkoumat, zda žalobcem tvrzená nezákonnost zásahu v podobě provádění daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, přestože uplynula prekluzivní lhůta pro doměření daně za uvedené zdaňovací období, naplňuje definiční znaky nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. a v kladném případě, zda takový zásah nebo jeho důsledky trvají, anebo zda hrozí jeho opakování. Pokud by byly naplněny definiční znaky nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., respektive nebyly, tedy v případě důvodnosti, respektive nedůvodnosti žaloby, pak by bylo třeba o žalobě rozhodnout meritorně. Pokud by bylo zjištěno, že po podání žaloby již zásah ani jeho důsledky netrvají a nehrozí jeho opakování, pak by bylo na městském soudu, aby postupoval podle § 86 s. ř. s., podle něhož soud zastaví řízení, zjistí-li, že po podání žaloby již zásah ani jeho důsledky netrvají a nehrozí opakování zásahu.

Městský soud s odkazem na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v odůvodnění zrušujícího rozsudku vyzval žalovaný správní úřad ke sdělení, zda pokračuje v provádění daňové kontroly žalobce za zdaňovací období roku 2001. Dle sdělení žalovaného ze dne 19. 10. 2011 byl žalobci na základě provedené daňové kontroly za zdaňovací období roku 2001 vystaven dne 19. 4. 2007 dodatečný platební výměr, proti kterému se žalobce odvolal. Odvolání bylo následně zamítnuto rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu. V reakci na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2011, č. j. 6 Ca 104/2008 Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu dodatečný platební výměr ze dne 19. 4. 2007 zrušilo a odvolací řízení zastavilo.

Na základě těchto nově zjištěných skutečností městský soud vyzval žalobce ke sdělení jeho procesního stanoviska. Z obsahu vyjádření žalobce ze dne 24. 10. 2011 lze

zjistit, že žalobcem tvrzený nezákonný zásah v podobě provádění daňové kontroly na dani příjmů za zdaňovací období roku 2001 již netrvá a ani nehrozí jeho opakování. Podle žalobce však nadále trvají následky nezákonného zásahu, a to nemožnost uplatnit pravomocně vyměřenou daňovou ztrátu za rok 2001 v částce 292 836 Kč jako položku odčitatelnou od základu daně dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když řádně uplatněná daňová ztráta za rok 2001, odčitatelná od základu daně za rok 2002, byla v důsledku nezákonného postupu zrušena a vyloučena z rozhodování správce daně i odvolacího orgánu a žalobce zároveň nemohl tuto odčitatelnou položku uplatnit, neboť pravomocně vyměřená daňová ztráta za rok 2001 neexistovala a současně se stala neuplatnitelnou, protože po vydání zrušujícího rozhodnutí odvolacího správního orgánu dne 27. 6. 2011 již marně uplynula sedmiletá lhůta pro její uplatnění jako položky odčitatelné od základu daně.

Městský soud v dalším řízení žalobu zamítl, když dospěl k závěru, že tvrzená nezákonnost zásahu v podobě provádění daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, přestože uplynula prekluzivní lhůta dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, naplňuje definiční znaky nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. Následně městský soud hodnotil, zda zásah nebo jeho důsledky trvají, anebo zda hrozí jeho opakování. Přitom dospěl k závěru, že zásah již netrvá, nehrozí jeho opakování, nelze však zcela jednoznačně uzavřít, zda již netrvají jeho důsledky, respektive, zda existují v českém právním řádu právní instituty, jimiž se žalobce může domáhat odstranění následků v podobě neuplatněné daňové ztráty za rok 2001. Soud proto neshledal splnění zákonných předpokladů pro zastavení řízení ve smyslu § 86 s. ř. s. a rozhodl o podané žalobě meritorně.

Městský soud žalobu zamítl, neboť žalobce se domáhal, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2001 a dále, aby žalovanému přikázal, aby u daně z příjmů právnických osob obnovil stav před zahájením kontroly a žalobce ani přes výzvu soudu, ani po doručení rozhodnutí Nejvyššího správního soudu neupravil žalobní návrh způsobem, ve kterém by se odrážely zcela zásadní skutkové a právní změny okolností rozhodných pro posouzení důvodnosti žaloby. Za této situace městský soud s ohledem na formulaci žaloby na ochranu před nezákonným zásahem v žalobním návrhu, neshledal žalobu důvodnou.

Rozsudek městského soudu žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl kasační stížností z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), tedy z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále z důvodu jiné vady řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti stěžovatele nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) přezkoumal napadený rozsudek a dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele je důvodná.

Stěžovatel nesouhlasí s rozhodovacím důvodem městského soudu spočívajícím v tom, že (stěžovatel) ani přes výzvu soudu, ani po doručení rozhodnutí Nejvyššího správního soudu neupravil žalobní návrh způsobem, ve kterém by se odrážely zcela zásadní skutkové a právní změny okolností rozhodných pro posouzení důvodnosti žaloby, a že za této situace, městský soud s ohledem na formulaci žaloby na ochranu před nezákonným zásahem v žalobním návrhu neshledal žalobu důvodnou.

Podle obsahu kasační argumentace stěžovatel namítá nesprávné posouzení této právní otázky městským soudem v předcházejícím řízení. Podle něho je z průběhu řízení před městským soudem zřejmé, z čeho stěžovatel dovozuje příčinnou souvislost mezi zásahem a přímým zkrácením svých práv, v čem je spatřována nezákonnost zásahu a trvání důsledků zásahu. Z bodu 2 žalobního návrhu je podle stěžovatele zřejmé, že se domáhá odstranění přetrvávajícího následku nezákonného zásahu, aby u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2001 byl obnoven stav před zahájením daňové kontroly.

Z obsahu spisu městského soudu vyplývá, že se stěžovatel podanou žalobou došlou městskému soudu dne 12. 5. 2006 domáhal vydání tohoto rozsudku:

1. Soud zakazuje žalovanému, aby pokračoval v daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2001.
2. Soud přikazuje žalovanému, aby u daně z příjmů právnických osob žalobkyně za zdaňovací období kalendářního roku 2001 obnovil stav před zahájením daňové kontroly.
3. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení, a to k rukám jejího zástupce do patnácti dnů od nabytí právní moci rozsudku.

Dále z obsahu soudního spisu vyplývá, že městský soud zaslal žalovanému žádost o informaci ohledně stavu řízení datovanou dne 5. 10. 2011 (č. l. spisu 122). S ohledem na závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v odůvodnění zrušujícího rozsudku vyzval městský soud žalovaného ke sdělení, zda a případně jakým procesním úkonem byla ukončena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, zda správce daně činil a činí úkony vůči stěžovateli, protože ze spisového materiálu tyto skutečnosti nevyplývají. V žádosti o informaci je taktéž uvedeno, že stejnopis výzvy je současně doručován právnímu zástupci stěžovatele na vědomí, s tím, že stěžovatel má možnost ve stejné lhůtě podat své případné procesní stanovisko ve věci.

Na č. listu 124 soudního spisu se nachází sdělení žalovaného, že na základě daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 u daňového subjektu, byl vystaven dodatečný platební výměr č. 199137/07/005515/7101, proti kterému se daňový subjekt odvolal. Odvolání bylo Finančním ředitelstvím pro hlavní město Prahu zamítnuto (rozhodnutí č. j. 19412/07-1200-102608). Poté však bylo Finančním ředitelstvím v reakci na rozsudek Městského soudu v Praze 6 Ca 104/2008 - 45 ze dne 28. 4.

2011 vydáno rozhodnutí č. j. 7284/11-1200-102608 ze dne 27. 6. 2011, kterým bylo rozhodnutí žalovaného č. 199137/07/005515/7101 ze dne 19. 4. 2007 zrušeno a odvolací řízení zastaveno.

Dne 25. 10. 2011 došlo městskému soudu podání stěžovatele označené jako "Procesní stanovisko" (č. l. 128 spisu), kde tento uvádí, že kontrola daně z příjmů právnických osob za rok 2001 byla ukončena, že samotný zásah již netrvá, nehrozí ani jeho opakování, ale stěžovatel je přesvědčen, že nadále trvají následky zásahu, které zasahují do jeho práv vyplývajících z daňových zákonů.

Za přetrvávající následek nezákonného zásahu stěžovatel považoval zásah do svého práva uplatnit pravomocně vyměřenou daňovou ztrátu za rok 2001 ve výši 292 836 Kč jako položku odčitatelnou od základu daně podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Řádně uplatněná daňová ztráta za rok 2001 odčitatelná od základu daně za rok 2002 byla v důsledku nezákonného zásahu zrušena a vyloučena z rozhodování žalovaného i odvolacího orgánu při doměření daně za rok 2002, a zároveň v období od 19. 4. 2007, kdy žalovaný svým rozhodnutím daňovou ztrátu za rok 2001 zrušil, do dne zrušení rozhodnutí žalovaného odvolacím orgánem nemohl žalobce odčitatelnou položku uplatnit, neboť pravomocně vyměřená daňová ztráta za rok 2001 neexistovala a zároveň následnému uplatnění daňové ztráty za rok 2001 v období po vydání zrušujícího rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 27. 6. 2011, v jehož důsledku se daňová ztráta za rok 2001 opětovně stala pravomocně vyměřenou daňovou ztrátou, brání marné uplynutí sedmileté lhůty pro její uplatnění jako položky odčitatelné od základu daně.

Následně městský soud rozhodl rozsudkem ze dne 28. 11. 2011, kterým žalobu z důvodů v něm uvedených zamítl.

Nejvyšší správní soud s postupem městského soudu a důvody jeho rozhodnutí nesouhlasí. Městský soud ve věci rozhodl dne 28. 11. 2011, tedy před 1. 1. 2012, před účinností zákona č. 303/2001 Sb., kterým byl mimo jiné změněn soudní řád správní v ustanoveních o řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu.

Žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. ve znění do 31. 12. 2011 bylo možno se 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 a i v době, kdy soud o takové žalobě rozhodoval, trval, popřípadě trvaly jeho důsledky nebo hrozilo jeho opakování. Shledal-li soud žalobu důvodnou, zakázal žalovanému, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikázal mu, bylo-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 proto se důvodně domáhal ochrany u soudu, ale i to, zda takový nezákonný stav existuje ještě v době, kdy soud o žalobě rozhoduje, nebo již ukončený nezákonný zásah působí na žalobce svými důsledky, či je tu hrozba opakování. Důsledky nebo hrozba opakování zásahu musí nutně vycházet ze zásahu samotného, tedy muselo jít o nezákonný zásah, byť již ukončený, jehož důsledky

přetrvávají, a v této nové podobě je zasahováno do práv žalobce, anebo musí hrozit opakování téhož zásahu proti žalobci a tento již odeznělý zásah musí být shledán nezákonným. Ochranou před nezákonným zásahem může být zákaz zasahování do žalobcových práv, popřípadě, je-li to možné, příkaz k obnovení stavu před zásahem. Konkrétnost tohoto zásahu, popřípadě příkazu obnovení stavu před zásahem, závisí na tom, jakým způsobem bylo do práv žalobce nezákonně zasaženo či jaké důsledky zásahu přetrvávají. Zatímco v případě trvání zásahu, popřípadě hrozby opakování zásahu, je třeba soudní ochranu primárně spojovat se zákazem zasahovat do žalobcových práv a s příkazem k ukončení nezákonného zásahu nebo zákazem jeho pokračování, tato ochrana není potřebná v případě, kdy zásah skončil a přetrvávají již jen jeho důsledky a kdy ochrana bude směřovat k odstranění těchto negativních důsledků, které dosud na žalobce působí.

Úlohou městského soudu bylo postupovat podle výše citovaného ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. a z jeho hledisek posoudit důvodnost žaloby stěžovatele. Městský soud tak učinil jen částečně. Uzavřel, že tvrzená nezákonnost zásahu v podobě provádění daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, přestože uplynula prekluzivní lhůta dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, naplňuje definiční znaky nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., a následně dospěl k závěru, že zásah již netrvá, nehrozí jeho opakování, nelze však zcela jednoznačně uzavřít, zda již netrvají jeho důsledky, respektive, zda existují v českém právním řádu právní instituty, jimiž se žalobce může domáhat odstranění následků v podobě neuplatněné daňové ztráty za rok 2001. S tvrzením stěžovatele, že důsledky nezákonného zásahu trvají, přičemž stěžovatel upřesnil i to, v čem spatřuje pokračování důsledků nezákonného zásahu, se tedy nevypořádal. Kasační námitku stěžovatele, že z průběhu řízení před městským soudem je zřejmé, z čeho stěžovatel dovozuje příčinnou souvislost mezi zásahem a přímým zkrácením svých práv, v čem je spatřována nezákonnost zásahu a trvání důsledků zásahu, a že se domáhá odstranění přetrvávajícího následku nezákonného zásahu, aby u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2001 byl obnoven stav před zahájením daňové kontroly, shledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Na městském soudu bylo posoudit, zda stěžovatelem tvrzené důsledky daňové kontroly příjmů právnických osob u stěžovatele za rok 2001, kterou považoval městský soud za nezákonný zásah, jsou skutečně důsledkem nezákonného zásahu, či nikoliv. Protože tak městský soud neučinil, je dán důvod pro zrušení jeho rozsudku podle § 110 odst. 1 s. ř. s. a vrácení věci k dalšímu řízení. V dalším řízení vezme městský soud (i žalobce) v úvahu změnu soudního řádu správního provedenou zákonem č. 303/2011 Sb. s účinností od 1. 1. 2012 (vzhledem k čl. II bodu 1. přechodných ustanovení zákona č. 303/2011 Sb.).

Nad rámec potřebného odůvodnění Nejvyšší správní soud uvádí, pokud jde o důsledky daňové kontroly jako nezákonného zásahu, že v takovém případě je třeba vycházet z toho, že daňová kontrola může představovat nezákonný zásah ve svém celku, např. tím, že nebyly splněny podmínky pro její provádění vůbec. 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. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2006 č. j. 8 Aps 4/2006-*98 „logika řízení podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. 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 typicky 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 účinná ochrana podle § 65 a násl. s. ř. s., přičemž nezákonnost napadeného rozhodnutí lze namítat mj. v nezákonnosti řízení vedoucího k vydání daného rozhodnutí. Ochrana před nezákonným zásahem má tedy očividně subsidiární povahu."

Nejvyšší správní soud z důvodů v tomto rozsudku uvedených shledal kasační stížnost stěžovatele důvodnou a napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.). Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly (§ 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s), a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 27. září 2012

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu