ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudkyň JUDr. Milady Haplové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce společnosti: **P. ,** zastoupené JUDr. Kristinou Škampovou, advokátkou, se sídlem Pellicova 8a, Brno, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Prahu 5,** se sídlem Peroutkova 59, Praha 5, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 27. 10. 2004, č. j. 10 Ca 246/2003 - 101,

takto:

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 27. 10. 2004, č. j. 10 Ca 246/2003 – 101, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal v zákonné lhůtě kasační stížnost proti shora označenému usnesení Městského soudu v Praze. Tímto usnesením uvedený soud odmítl žalobu stěžovatele na ochranu před nezákonným zásahem. Stěžovatel se touto žalobou domáhal, aby soud žalovanému přikázal zákonným způsobem ukončit probíhající daňovou kontrolu, tj. nejdříve po řádném projednání zprávy o daňové kontrole.

Městský soud v Praze o žalobě rozhodoval dle části třetí hlavy druhé dílu třetího zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Odkázal na znění § 82 s. ř. s., které vymezuje, co je možno považovat za nezákonný zásah. Žalobce spatřoval nezákonný zásah v ukončení daňové kontroly správcem daně, což dle názoru Městského soudu v Praze definici zákonného zásahu neodpovídá. V případě ukončení daňové kontroly nejsou kontrolovaným subjektům ukládány žádné povinnosti spočívající v konání, strpění či zdržení se něčeho. Vzhledem ke skutečnosti, že ukončení daňové kontroly nemá povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., chybí základní podmínka meritorního projednání žaloby, jedná se o neodstranitelný nedostatek podmínek řízení. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze návrh žalobce dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti napadl usnesení Městského soudu v Praze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s., tj. pro nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Dle jeho názoru je daňová kontrola tvořena sérií samostatných úkonů, které mohou splňovat znaky § 82 s. ř. s. Úkonem ukončení daňové kontroly se změnila procesní i hmotněprávní pozice stěžovatele, který již nemohl uplatnit některá práva, např. podávat námitky dle § 16 odst. 4 daňového řádu, prokazovat kontrolované skutečnosti a podávat k nim vysvětlení, vyjadřovat se ke kontrolním zjištěním. Ukončení daňové kontroly též vyžaduje součinnost kontrolovaného subjektu, dochází ke kompletaci podkladů pro vyměření daně, tj. k otevření cesty pro vydání platebních výměrů. Stěžovatel nesouhlasí s restriktivním výkladem s. ř. s., dle kterého je preferován přezkum zákonnosti až v rámci meritorních rozhodnutí.

Žalovaný v písemném vyjádření rekapituloval průběh daňového řízení včetně předmětné kontroly, dle jeho názoru stěžovatel nebyl žádným způsobem zkrácen na svých zákonných právech. Navrhl kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené usnesení v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., v rozsahu důvodů, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti. Z úřední povinnosti poté přihlédl k vadě, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud předně neshledal k námitce stěžovatele usnesení Městského soudu v Praze nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Městský soud v Praze v odůvodnění srozumitelně označil důvody, které jej vedly k odmítnutí žaloby dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nedostatek pravomoci soudu přezkoumávat právní předpisy, na základě kterého dovodil neodstranitelný nedostatek podmínek řízení. Přestože Nejvyšší správní soud se s tímto právním posouzením neztotožnil, jak je uvedeno níže, dle jeho názoru napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, nýbrž ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. nezákonné. Vada napadeného usnesení spočívá v nesprávném posouzení podmínek řízení, nikoli v nedostatku důvodů rozhodnutí či jeho nesrozumitelnosti.

Městský soud v Praze provedl rozbor definice „nezákonného zásahu“ ve smyslu § 82 s. ř. s., posoudil znaky tohoto institutu vzhledem k úkonu správce daně, kterým je ukončena daňová kontrola, a dospěl k závěru, že ukončení daňové kontroly nemá povahu nezákonného zásahu. Následně dovodil, že v důsledku této skutečnosti chybí základní podmínka pro meritorní projednání věci, tento nedostatek je neodstranitelný, proto žalobu dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítl.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s právním názorem Městského soudu v Praze v té části rozhodnutí, ve které dovozuje, že ukončení daňové kontroly není nezákonným zásahem. Nejvyšší správní soud se povahou daňové kontroly ve vztahu k § 82 s. ř. s. zabýval v několika rozhodnutích, z nichž zásadní je usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004. Dle tohoto rozhodnutí může být nezákonným zásahem zahájení a provádění daňové kontroly, neboť zahájením a prováděním daňové kontroly správce daně přímo zasahuje do právní sféry daňového subjektu (porušení práva na sféru osobní svobody, práva na ochranu vlastnictví, nepřípustné omezení subjektivního veřejného práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost, zásah do práva na soukromí a případně též do dobré pověsti, v rozporu s právem na respektování obydlí). Ukončení daňové kontroly však nezákonným zásahem z povahy věci být nemůže, neboť tímto úkonem ani v jeho důsledku k uvedeným narušením nedochází.

K námitkám stěžovatele týkajícím se změny jeho procesního i hmotněprávního postavení po ukončení daňové kontroly Nejvyšší správní soud připouští, že po ukončení daňové kontroly daňový subjekt již skutečně nemůže podávat námitky dle § 16 odst. 4 daňového řádu, nemá možnost prokazovat prověřované skutečnosti, navrhovat nové důkazy atd. Takové případné porušení práv daňového subjektu však není nezákonným zásahem, neboť stěžovatel např. neuplatněním námitky dle § 16 odst. 4 daňového řádu, či nepodáním dalšího vysvětlení, není **přímo** zkrácen na svých právech, není vystaven žádnému reálnému omezení, následky tohoto zkrácení se projeví až po vydání rozhodnutí, které v důsledku procesních vad případně stanoví nesprávně jeho daňovou povinnost. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl v citovaném usnesení k závěru, že zahájení a provádění daňové kontroly může být nezákonným zásahem právě z důvodu, že v průběhu nezákonné daňové kontroly dochází k přímému porušení množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. V odůvodnění popsal situace, kdy je daňový subjekt nucen něco aktivně konat či strpět aktivní zasahování správce daně a těmito úkony je bezprostředně omezován na svých právech. Ukončení daňové kontroly, při kterém správce daně nerespektuje zákonem zaručená práva daňového subjektu, je vadou řízení, kterou lze v daňovém řízení namítnout, nikoli nezákonným zásahem.

Účelem ochrany poskytované dle § 82 s. ř. s. je zajistit ukončení nezákonného zásahu správního orgánu, proti kterému se nelze bránit jinými právními prostředky. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je určena výhradně k tomuto účelu, ve všech ostatních případech je nepřípustná. Pokud správce daně prováděl daňovou kontrolu v rozporu se zákonem, po jejím ukončení tento nezákonný stav pominul. Daňový subjekt ukončením nezákonně vedené daňové kontroly neztrácí právo napadnout výsledky této kontroly jinými právními prostředky.

Stěžovatel se domnívá, že soudy zaujaly nesprávný výklad s. ř. s., když preferují přezkum nezákonností až v rámci meritorních rozhodnutí, přičemž právě institut ochrany před nezákonným zásahem dle ust. § 82 s. ř. s. by poskytl potřebnou ochranu před neúměrně dlouhým správním i soudním řízením. K této námitce Nejvyšší správní soud poukazuje na zákonnou koncepci poskytování ochrany ve správním soudnictví, která vychází z premisy, že soudem budou přezkoumávána pouze meritorní a finální rozhodnutí správních orgánů. Tato zásada je vyjádřena v § 68 písm. a) s. ř. s., dle kterého je žaloba nepřípustná, pokud žalobce nevyčerpal řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem; dále v § 70 s. ř. s., které pod písm. a) vylučuje ze soudního přezkumu úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími, dle písm. b) jsou vyloučeny úkony předběžné povahy. Z uvedených ustanovení je zřejmé, že Městský soud v Praze se nedopustil restriktivního výkladu zákona, nýbrž respektoval základní zásady správního soudnictví.

Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s věcným posouzením povahy tvrzeného nezákonného zásahu, shledal však vadu ve volbě formy rozhodnutí o žalobě. Výše uvedené posouzení splnění podmínek § 82 s. ř. s. a následné vyslovení závěru, zda jde či nejde o nezákonný zásah, je dle názoru Nejvyššího správního soudu rozhodováním o věci samé. Pokud soud zvažoval naplnění jednotlivých znaků, kterými je definován nezákonný zásah, přičemž dospěl k závěru, že tomu v dané věci tak není, nejedná se o nedostatek podmínek řízení dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nýbrž o nesplnění definičních znaků nezákonného zásahu dle § 82 s. ř. s. Žaloba je v důsledku nesplnění podmínek ust. § 82 s. ř. s. podle § 87 odst. 3 s.ř.s. nedůvodná, nikoli neprojednatelná

Za podmínky řízení lze označit předpoklady, při jejichž splnění lze ve věci meritorně rozhodnout. V případě žaloby dle § 82 s. ř. s. musí být splněny obecné podmínky na straně účastníků řízení, tj. způsobilost být účastníkem řízení, procesní způsobilost, a dále dle citovaného ustanovení musí být též splněna povinnost tvrzení žalobce, že byl zkrácen na svých právech nezákonným zásahem. Závěr o tom, zda se skutečně jednalo o nezákonný zásah, kterým by žalobce mohl být na svých právech zkrácen, je již hmotněprávním posouzením věci, dle něhož je posouzena důvodnost žaloby.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že Městský soud v Praze nesprávně posoudil podmínky stanovené § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., v důsledku čehož vydal nezákonné rozhodnutí o odmítnutí žaloby. Přestože v samotném hmotněprávním posouzení důvodnosti žaloby Nejvyšší správní soud rozhodnutí Městského soudu v Praze nezpochybnil, byl v souladu s § 109 odst. 3 s. ř. s. povinen z úřední povinnosti vytknout nesprávnou formu rozhodnutí jakožto vadu řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Je-li návrh soudem odmítnut, má toto rozhodnutí pro navrhovatele jiné právní důsledky, nežli meritorní zamítnutí žaloby. Pochybení soudu tak nelze posoudit jako formální nedostatek, který by neměl vliv na práva a povinnosti stěžovatele. Nejvyšší správní soud proto napadené usnesení Městského soudu v Praze dle § 110 odst. 1 ve spojení s § 109 odst. 3 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V dalším řízení je Městský soud v Praze vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne tedy o podané žalobě v zákonem předepsané formě. Ve svém rozsudku rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. září 2006

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu