



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **CZT a.s.**, se sídlem Bratranců Veverkových 396, Pardubice, zastoupeného Mgr. Ivanem Brambaški, advokátem se sídlem Pakoměřická 5, Praha 8, proti žalovanému: **Celní úřad Pardubice**, se sídlem Palackého 2659, Pardubice, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v daňové kontrole spotřební daně z tabákových výrobků, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 31. 1. 2008, č. j. 52 Ca 23/2007 - 311,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označené usnesení Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zastaveno řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), spočívajícím v provádění daňové kontroly spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období leden až prosinec 2006 ze strany žalovaného Celního úřadu Pardubice.

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s. Neztotožňuje se se závěry krajského soudu, že daňová kontrola již netrvá, netrávají ani její důsledky a nehrozí její opakování. Stěžovatel se naopak

domnívá, že daňová kontrola nebyla řádně, tj. v souladu s právem, ukončena a tedy stále trvá. Dle názoru stěžovatele krajský soud přezkoumal nezákonný zásah ryze formálně, pokud za jeho ukončení považoval protokol o ústním jednání ze dne 6. 11. 2007, v jehož rámci došlo k projednání zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel dále upozorňuje na znění ustanovení § 86 s. ř. s., podle něhož je soud povinen v rámci řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem zjišťovat i to, zda netrvaly jeho důsledky. Ačkoli si je stěžovatel vědom judikatury soudů, dle které vydání dodatečného platebního výměru nelze považovat za důsledek nezákonně prováděné daňové kontroly, má zato, že v dané věci nelze uvedené závěry uplatnit, neboť v jeho případě žalovaný od samého počátku postupoval tak, že platební výměr bude vydán. Z uvedených důvodů proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu ztotožňuje se závěry učiněnými krajským soudem v napadeném rozhodnutí, a na jeho obsah se ve svém vyjádření odvolává.

Z obsahu předloženého spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

Protokolem o ústním jednání ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7531-02/06-0663-031, byla žalovaným zahájena u stěžovatele daňová kontrola spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období leden až srpen 2006 a protokolem o ústním jednání ze dne 7. 3. 2007, č. j. 218-7/07-066300-031, bylo kontrolované období rozšířeno o zdaňovací období září až prosinec 2006.

Dne 11. 7. 2007 se pracovníci žalovaného dostavili do daňového skladu stěžovatele za účelem projednání zprávy o daňové kontrole. Vzhledem k tomu, že stěžovatel v průběhu tohoto jednání předložil žalovanému nové důkazy a žalovaný přistoupil na požadavek stěžovatele vyjádřit se k výsledku uvedenému v předmětné zprávě ve lhůtě 15 dnů, bylo projednávání předmětné zprávy tohoto dne přerušeno.

Dne 30. 7. 2007 žalovaný obdržel vyjádření stěžovatele k projednávané zprávě o kontrole spotřební daně ze dne 26. 7. 2007, které obsahovalo další nové důkazní prostředky. Výzvou ze dne 6. 8. 2007, č. j. 218-33/07-066300-031, žalovaný vyzval stěžovatele k vyjádření, zda jím doposud předložené návrhy a důkazní prostředky v uvedené věci představují vše, co je schopen žalovanému předložit. Dne 25. 10. 2007 byl žalovanému doručen další důkazní materiál včetně nových důkazních prostředků.

Ve správním spisu je dále založen protokol o ústním jednání ze dne 6. 11. 2007, jehož předmětem je pokračování v projednávání zprávy o daňové kontrole, z něhož vyplývá, že stěžovatel měl možnost se ke zprávě o daňové kontrole dostatečným způsobem vyjádřit, což také učinil. Žalovaný uzavřel, že další vyjadřování stěžovatele by již nemohlo výsledek provedené daňové kontroly, tak jak je zachycen ve zprávě o daňové kontrole, nikterak zvrátit, a proto v protokolu prohlásil zprávu o daňové kontrole za projednanou a daňovou kontrolu tímto za ukončenou.

Zástupkyně stěžovatele převzala stejnopis zprávy o daňové kontrole, kterou ovšem odmítla podepsat s odůvodněním, že tuto nepovažuje za projednanou a daňovou kontrolu za ukončenou, neboť ještě měla v úmyslu (z důvodu nedostatečného vypořádání žalovaného s předloženými důkazy) se ve věci vyjádřit.

Žalobou, doručenou krajskému soudu dne 14. 6. 2007, se stěžovatel po vyčerpání právních prostředků ochrany (námitek proti postupu správce daně) domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v provádění shora uvedené daňové kontroly spotřební daně. Dle jeho názoru nebyla daňová kontrola řádně zahájena, neboť mu nebyl sdělen konkrétní důvod jejího provádění; před zahájením daňové kontroly byl vydán zajišťovací příkaz; daňová kontrola probíhala nezákonně mimo rámec daňového řízení; v průběhu daňové kontroly žalovaný manipuloval s důkazními prostředky a rovněž neměl důvod k zadávání nových posudků, neboť byl vázán číselným zařazením doutníků tak, jak jej provedly celní orgány v rámci EU; daňová kontrola nebyla ukončena, neboť závěrečná zpráva o daňové kontrole nebyla se stěžovatelem řádně projednána a ten ji nepodepsal. Závěrem proto stěžovatel krajskému soudu navrhoval vydání rozhodnutí, jímž by žalovanému zakázal v daňové kontrole pokračovat a přikázal mu obnovení stavu před jejím zahájením.

Krajský soud napadeným usnesením řízení o žalobě stěžovatele na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného zastavil. Z předloženého správního spisu vzal za prokázané, že daňová kontrola byla ze strany žalovaného dne 6. 11. 2007 ukončena. Poukázal přitom na znění ustanovení § 86 s. ř. s., podle kterého zásah *netrvá*, tedy netrvá určitá činnost žalovaného, či stav, který žalovaný tvrzeným nezákonným postupem vyvolal, a tedy není nutné, aby byla splněna podmínka řádného ukončení daňové kontroly. Dále uvedl, že stěžovatel bude mít možnost obrany podáním odvolání proti platebnímu výměru, a to mimo jiné i z důvodů tvrzených nedostatků, k nimž v rámci daňové kontroly došlo, včetně kvality projednání závěrečné zprávy o daňové kontrole. Pokud totiž žalovaný ukončil daňovou kontrolu a z obsahu správního spisu nevyplývá, že by trvaly její následky či hrozilo její opakování, pak soud v řízení na ochranu před nezákonným zásahem již nemá prostor pro hodnocení zákonnosti takového postupu.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Přestože stěžovatel podřazuje důvody kasační stížnosti pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s., přicházejí pro něj z povahy věci (kasační stížností je napadeno usnesení krajského soudu o zastavení řízení) v úvahu pouze kasační důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tj. tvrzená nezákonnost rozhodnutí soudu o zastavení řízení. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v podané kasační stížnosti namítá, že daňová kontrola nebyla žalovaným řádně, tj. v souladu s právem, ukončena, a tedy trvá. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že daňová kontrola byla ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole při ústním jednání dne 6. 11. 2007. Dále upozorňuje na znění ustanovení § 86 s. ř. s.,

dle kterého je soud je povinen v rámci řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem zjišťovat i to, zda netrvaly jeho důsledky. Při posuzování důvodnosti takto stěžovatelem uplatněných kasačních námitek Nejvyšší správní soud vycházel z následujících úvah:

Domáhal-li se stěžovatel v předcházejícím řízení před krajským soudem vydání rozhodnutí, kterým by soud žalovanému zakázal pokračovat v provádění daňové kontroly spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období leden až prosinec 2006, jednalo se o žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. (část třetí, hlava druhá, díl třetí s. ř. s.). Podle tohoto ustanovení 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.

Soud řízení zastaví, zjistí-li, že po podání žaloby již zásah ani jeho důsledky netrvaly a nehrozí opakování zásahu (§ 86 s. ř. s.). Soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 s. ř. s.). Soud rozsudkem zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcovy práva pokračoval, a přikáže, je-li to možné, obnovit stav před zásahem (§ 87 odst. 2 s. ř. s.).

Pro danou věc je tedy zásadní, že v řízení o ochraně před nezákonným zásahem dle § 82 a násl. s. ř. s. soud zkoumá jiné skutečnosti, nežli v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Účel těchto řízení je odlišný, u ochrany před nezákonným zásahem je primárním úkolem soudu zamezit negativnímu jednání správního orgánu, které je možno definovat jako nezákonný zásah, postížená osoba není povinna toto jednání snášet a vzhledem k tomu, že toto jednání nemá povahu rozhodnutí, není možno se proti němu jinak bránit. Tento závěr vyslovil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, publikovaného pod č. 720/2005 Sb. NSS, kde uvedl: *„Z ustanovení § 85 s. ř. s. plyne, že ve vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí správního orgánu 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.“*

Skutečnost, zda zahájená daňová kontrola může být oním nezákonným zásahem ve smyslu výše citovaného ustanovení zákona, již byla Nejvyšším správním soudem řešena, a to v usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS, podle něhož: *„Zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního. Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. ... Zda jde o zásah nezákonný, který porušuje subjektivní právo žalobce, nebo o zásah jsoucí v souladu s právem, je již záležitostí o věcné legitimitaci.“*

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve shora citovaném rozhodnutí dospěl k závěru, že daňovému subjektu musí být poskytnuta soudní ochrana nejen proti rozhodnutím správce daně, ale i proti jim předcházejícím případným nezákonným daňovým kontrolám, resp. proti nezákonným daňovým kontrolám vůbec. Dále konstatoval, že „*daňová kontrola vybočující ze zákonných mezí porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Nezákonnou daňovou kontrolou dochází vždy přinejmenším k porušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby (status negativus), vyplývajícího z čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a často též může porušovat subjektivní práva další*“ (např. právo vlastnické, právo podnikat, právo na soukromí a respektování obydlí atd.).

Účelem poskytnutí ochrany formou žaloby proti daňové kontrole, jakožto nezákonnému zásahu je tedy možnost obrany proti postupu správce daně, který by v rámci nezákonně prováděné daňové kontroly nepřipustným způsobem omezoval práva daňového subjektu. V takové situaci daňový subjekt nemá po vyčerpání námitek proti postupu správce daně žádné jiné prostředky, jak se bránit a domoci se ukončení nezákonného stavu, které je prvotním motivem žalobce při podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem.

Daňová kontrola přitom může představovat nezákonný zásah ve svém celku, např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění (je prováděna v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně), jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod., kdy v takovém případě zpravidla dojde k nezákonnému zásahu již samotným zahájením daňové kontroly. Od daňové kontroly nezákonné již od svého zahájení, je pak třeba odlišovat daňovou kontrolu zahájenou v souladu se zákonem, u níž dojde k nezákonnému postupu (úkonu) ze strany pracovníka správce daně v jejím průběhu. V takovém případě bude vždy záležet na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu ze strany správce daně na výsledek daňové kontroly. Zpravidla se bude jednat o případy krajní, nouzové, spočívající např. v šikanozním jednání ze strany správce daně, kterým by nepřipustně omezoval práva daňového subjektu, aniž by jeho jednání bylo vedeno primárně cílem vyměřit či doměřit daň. Je třeba zdůraznit, že nikoliv každá nezákonnost při provádění daňové kontroly bude představovat nezákonný zásah.

Jinak řečeno, nezákonný postup pracovníků správce daně při provádění daňové kontroly může být nezákonným zásahem, avšak pouze za kumulativního (společného) splnění všech šesti podmínek, které zdejší soud vymezil ve svém rozhodnutí ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 69, publikovaném pod č. 603/2005 Sb. NSS: „*Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ v širším slova smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasazeno (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším slova smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.*“

Ve vztahu k právě posuzované věci přitom z výše uvedeného vyplývá, že řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu je postaveno na koncepci ochrany před zásahem, **který trvá, jehož důsledky trvají nebo u něhož hrozí opakování** (srovnej § 82 *in fine* s. ř. s.). Jedná se tedy o ochranu před jednáním, které bezprostředně a přímo trvá nebo hrozí a kterému je nutno v případě, že je nezákonné, zabránit, a to vydáním konstitutivního rozhodnutí (§ 87 odst. 2, věta první, s. ř. s.), které by jeho provádění zamezilo.

Ze shora citovaných ustanovení tak vyplývá, že soudní řád správní nepočítá s ochranou před aktuálně neexistujícími zásahy, zejména zásahy, k nimž došlo v minulosti a které již byly ze strany správního orgánu ukončeny, ale ani před zásahy, které mohou teprve v budoucnu nastat (nejedná-li se ovšem o hrozbu opakování již učiněného zásahu). V důsledku toho soudní řád správní neumožňuje vydávání deklaratorních soudních rozhodnutí, jimiž by byla vyslovována nezákonnost zásahů minulých či budoucích (k tomu srovnej *Vopálka, Mikule, Šimůnková, Šolín*, Soudní řád správní, komentář, C. H. Beck, 2004, s. 198).

Cílem ochrany poskytnuté podle § 82 a násl. s. ř. s. tedy není vyslovení nezákonnosti již skončeného nezákonného zásahu, ale poskytnutí reálné ochrany, pokud trvá zásah samotný nebo trvají-li jeho důsledky. Tato koncepce vychází z uceleného systému nástrojů ochrany poskytovaných soudním řádem správním a dalšími právními předpisy. Pokud zásah již netrvá, není případné postižené osobě odňato právo se proti negativnímu jednání správního orgánu bránit, k posouzení nezákonnosti takového jednání je však určen jiný procesní nástroj, který umožní efektivní prověření zákonnosti postupu dotyčného správního orgánu. Soud je povinen dle § 87 odst. 1 s. ř. s. vycházet ze skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí. Pokud v mezidobí do vydání rozhodnutí soudu byla (byť i nezákonně prováděná) daňová kontrola správcem daně ukončena, pak již není možno rozsudek dle § 87 odst. 1 s. ř. s. vydat, neboť netrvá jednání, které by soud mohl zakázat; ustanovení § 86 s. ř. s. nadto ukládá soudu řízení zastavit.

Nejvyšší správní soud z obsahu předloženého spisu ověřil, že nezákonný zásah správce daně spočívající v provádění daňové kontroly spotřební daně z tabákových výrobků již netrvá, resp. netrval v době, kdy krajský soud ve věci rozhodoval a z tohoto důvodu řízení o žalobě zastavil. Žalovaný dále nečinil žádné další úkony, z nichž by bylo možné dovodit faktické pokračování v daňové kontrole, a ani z obsahu předloženého spisu nikterak nevyplývá úmysl žalovaného kontrolu opakovat (stěžovateli byly vráceny veškeré vyžádané podklady). Rovněž na základě daňové kontroly v budoucnu vydaný dodatečný platební výměr nelze považovat za trvajících důsledek zásahu (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č. j. 7 Ans 1/2006 - 134, publikovaný na www.nssoud.cz).

Krajský soud tak v napadeném usnesení správně konstatoval, že pokud žalovaný provádění daňové kontroly ukončil (tj. ukončil reálné provádění úkonů spojených s daňovou kontrolou), čili ukončil tvrzený nezákonný zásah do veřejnoprávní sféry stěžovatele, pak již s ohledem na vše, co bylo uvedeno výše, v řízení na ochranu před nezákonným zásahem není prostor pro hodnocení zákonnosti postupu žalovaného.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že v řízení o ochraně před nezákonným zásahem dle § 82 a násl. s. ř. s. soud neposuzuje, zda zásah byl či nebyl ukončen v souladu se zákonem, jeho povinností je bez pochybností zjistit, že jednání správního orgánu, ve kterém navrhovatel spatřoval nezákonný zásah, již netrvá (ani jeho důsledky, případně hrozba jeho opakování). Jak v odůvodnění napadeného usnesení uvedl již krajský soud, bylo by v rozporu s principy logiky, aby případný nezákonný zásah mohl být ukončen pouze úkony správního orgánu provedenými v souladu se zákonem.

Stěžovatel v kasační stížnosti ani v řízení před krajským soudem nenamítal, že by byl i dále vystavován úkonům správce daně spojeným s daňovou kontrolou, ve které spatřoval nezákonný zásah (naopak to byl stěžovatel, který v dané situaci trval na pokračování daňové kontroly). Závěrem krajského ani Nejvyššího správního soudu není zpochybněno právo stěžovatele, aby při projednání zprávy o daňové kontrole správce daně postupoval v souladu se zákonem a zachoval veškerá zákonem zaručená práva kontrolovaného subjektu. Nejvyšší správní soud pouze konstatuje, že tyto skutečnosti nemohou být projednávány v rámci žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, nýbrž v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

Žalovaný ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že stěžovateli bude dle výsledku kontroly vyměřena spotřební daň. Proti tomuto rozhodnutí může stěžovatel podat odvolání a případně žalobu ve správním soudnictví, kde lze namítat nezákonnost postupu správce daně v řízení předcházejícím vydání rozhodnutí, tj. i v průběhu daňové kontroly, včetně způsobu jejího ukončení.

Nejvyšší správní soud tak na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že krajský soud se ve svém rozhodování nedopustil nezákonnosti, zastavil-li řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem z důvodu ukončení provádění daňové kontroly ze strany žalovaného. Vzhledem k tomu, že zdejší soud nezjistil ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.) a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 5. června 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu