



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Marie Turkové v právní věci žalobce: **MARKET CONSULT, s. r. o.**, se sídlem Václavské nám. 802/56, Praha 1, zast. JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem, se sídlem Zenklova 66/230, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Prahu 1**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 3. 2008, č. j. 10 Ca 160/2007 – 61,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále též „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), spočívající v tvrzeném neumožnění práva na řádné projednání daňové kontroly podle § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992, o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel se neztotožňuje se závěry městského soudu, že daňová kontrola již netrvá, netrvaly ani její důsledky. Stěžovatel se naopak domnívá, že daňová kontrola nebyla řádně, tj. v souladu s právem, ukončena a tedy stále trvá, stejně jako trvají důsledky nezákonného postupu žalovaného v tom, že je registrován jako daňový dlužník v rozsahu částky 1 967 927 Kč, vyměřené s danou kontrolou souvisejícími nezákonnými platebními výměry. Dle názoru stěžovatele městský soud dostatečně nevyhodnotil jím dokladovanou skutečnost, že na jeho podání ze dne 11. 1. 2007 (vyjádření k výsledkům kontroly dle kontrolní zprávy

ze dne 20. 12. 2006 a námitky podle § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků) žalovaný reagoval až svými dvěma písemnostmi ze dne 11. 4. 2007, které žalobce obdržel dne 18. 4. 2007 (tedy téměř šest týdnů poté, kdy od žalovaného obdržel dodatečné platební výměry – doručeny byly 5. 3. 2007), a to č. j. 120257/07/001933/6368, kterým žalovaný zamítl námitku žalobce podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků a č. j. 118454/07/001933/203, kterým žalovaný reagoval na vyjádření žalobce k výsledkům kontroly. Podle stěžovatele tak nejenže žalovaný, a to minimálně do doby uvedených písemností, nemohl kontrolu považovat za ukončenou, ale ani městský soud nemohl vážně a bez jakéhokoliv odkazu na platnou právní úpravu dospět k závěru, že kontrola byla fakticky ukončena, navíc ke dni vydání, a nikoliv ke dni doručení, platebních výměrů, a dále, rovněž bez dalšího, konstatovat, že žalovaný se vyjádřil k námitkám žalobce s prodlením a v té době již v podstatě nadbytečně. Stěžovatel dále, obdobně jako v žalobě, namítl, že dodatečné daňové výměry neměly být vydány před řádným ukončením daňové kontroly podle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, a pokud vydány byly, jsou nezákonnými. Vzdor tomu, že je v běhu meritorní přezkum vlastních dodatečných platebních výměrů, stěžovatel nesouhlasí s názorem městského soudu, že obrana před nezákonným postupem žalovaného je jakousi obranou zástupnou (kdy se žalovaný snaží zastít neunesení důkazního břemene v daňovém řízení), a trvá na tom, že obrana před nezákonným postupem byla v jeho právní situaci obranou zcela legitimní a navíc obranou primární (stěžovatel trvá na tom, že otázka, zda daňová kontrola byla řádně ukončena či nikoliv musí být vyřešena před tím, nežli mohou být řešeny případné důsledky kontroly ve formě dodatečných platebních výměrů. Stěžovatel také nesouhlasí s tím, že nebyl s to prokázat daňové kontrole zásadní pochybení a s odkazem na obsah svého vyjádření ke kontrole z 11. 1. 2007, své žaloby ze 7. 5. 2007 i své repliky k vyjádření žalovaného k ní z 22. 8. 2007, které jsou součástí soudního spisu, připomíná, že takto opakovaně namítl jednak vady důkazního řízení i správní úvahy formulované žalovaným v kontrolní zprávě, ale zejména fakt, že kontrola nebyla řádně ukončena ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, což považuje za zásadní rovněž z hlediska této kasační stížnosti. Závěr městského soudu o zástupnosti obrany žalobce před nezákonným zásahem považuje stěžovatel za zcela bezdůvodný a bezpředmětný a odmítá jej jako závěr nepřezkoumatelný. Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že daňová kontrola, kterou stěžovatel označil jako nezákonný zásah do jeho práv, byla zákonným způsobem ukončena, když dne 20. 12. 2006 byl se zástupcem žalobce její výsledek projednán, žalobce při jednání dostal možnost vyjádřit se k závěrům ve zprávě uvedeným a také tak učinil způsobem a v rozsahu zaznamenaném v protokolu č. j. 340293/06/001933/566. Žalovaný poznamenává, že část vyjádření žalobce do protokolu, ve které avizuje své další vyjádření k výsledku kontroly do 15. 1. 2007 (a tedy již po jejím skončení) je výhradně jednostranným prohlášením žalobce. V takovém podání nemohl žalovaný žalobci bránit, a protože jeho povinností a snahou je zjistit v průběhu daňového řízení správnou výši daňové povinnosti, která bude daňovému subjektu vyměřena, posečkal žalovaný s vystavením platebních výměrů na žalobcem do protokolu avizovaného vyjádření, když připustil, že by mohlo obsahovat návrh na provedení některých důkazů, které žalobce nepředložil ani nenavrhnul v rámci probíhající a již ukončené daňové kontroly. K tomu žalovaný opakovaně poznamenává, že daňová kontrola je pouze jedním z důkazních prostředků pro vyměření daně (byť důkazním prostředkem stěžejním) a za předpokladu, že po jejím ukončení daňový subjekt navrhne provedení dalších důkazů, není dokazování ukončeno až do vyhodnocení takových nově předložených důkazů. Podání žalobce však, pro neexistenci nově navrhaných důkazů, nebylo důvodem pro pokračování dokazování, a další jednání nebylo již důvodné.

Žalovaný trvá na tom, že daňová kontrola, označovaná žalobcem za nezákonný zásah do jeho práv, takovým zásahem není a netrvají ani její důsledky. Z rozhodnutí městského soudu je zcela logicky odvoditelné, že nezkoumal možné procesní vady ukončení daňové kontroly, když i za předpokladu skutečnosti, že by kontrola byla ukončena vadným procesním postupem, tato kontrola prokazatelně netrvá (a netrvají ani její důsledky) neboť nesporně musela být fakticky ukončena (bez ohledu zda procesně správně či nikoliv) nejpozději v momentě, kdy došlo k vystavení platebních výměrů (doručení je směrodatné pouze pro právní účinky sdělovaných skutečností a k odvozování lhůt pro následné procesní úkony). Důvody, pro něž žalovaný reagoval svými písemnostmi ze dne 11. 4. 2007 na stěžovatelovo podání ze dne 11. 1. 2007, byly podrobně popsány již ve vyjádření k žalobě, a žalovaný nadále trvá na tom, že skutečnost, že tyto písemnosti byla vydány a odeslány žalobci až po vydání platebních výměrů, nemá žádnou souvislost s ukončením daňové kontroly, k němuž došlo dne 20. 12. 2006.

Dále žalovaný poukazuje i na skutečnost, že i případné procesní pochybení při ukončování daňové kontroly, pokud by ho za takové snad soud shledal (i když v jiném soudním řízení), nemůže mít vliv na platebními výměry stanovenou daňovou povinnost (neboť v obsahu dodatečně předloženého vyjádření žalobce nebyly navrženy k provedení žádné nové důkazy). To by platilo i za situace okamžité reakce žalovaného na podání žalobce ze dne 11. 1. 2007 (tedy reakce ještě před vydáním platebních výměrů).

Žalovaný konečně nesouhlasí se stěžovatelem, že trvajícím důsledkem podle jeho názoru dosud trvajícího nezákonného zásahu je jeho diskvalifikace z důvodu jeho daňového dluhu v částce 1 967 927 Kč, a podotýká, že výši daňového dluhu nezveřejňuje (sami podnikatelé však musí zveřejňovat účetní uzávěrky). Za situace, kdy by daňový nedoplatek existoval ve stejné výši i za předpokladu, že by zpráva o daňové kontrole byla projednána opakovaně, jak se žalobce domáhá, považuje žalovaný argumentaci stěžovatele zhoršeným postavením v obchodních vztazích za zcela neopodstatněnou.

Závěrem svého vyjádření žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl.

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

Protokolem o ústním jednání ze dne 12. 7. 2005, č. j. 181246/05/009934/7337, byla žalovaným zahájena u stěžovatele daňová kontrola u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období I. – IV. čtvrtletí 2004. Další ústní jednání v předmětné věci proběhlo podle protokolů založených ve spisu dne 22. 8. 2005, 9. 3. 2006, 15. 5. 2006 a 22. 6. 2006.

Dne 20. 12. 2006 byla projednána zpráva o výsledku daňové kontroly, a také sepsán a žalovaným i zástupcem stěžovatele podepsán protokol č. j. 340293/06/0011933/566, o tomto ústním jednání. Zmocněný zástupce daňového subjektu (stěžovatele) se, jak je uvedeno v předmětném protokolu, k předmětu jednání vyjádřil tak, že s výsledky kontroly nesouhlasí, k závěrům kontroly podá své písemné vyjádření do 15. 1. 2007. Zástupce daňového subjektu dále prohlásil, že na vyžádání pracovníků vykonávajících kontrolu byly předloženy veškeré účetní a jiné doklady prokazující hospodářské a účetní operace, jež jsou rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Veškeré doklady, které měl k dispozici předložil ke kontrole pracovníkům finančního úřadu, byly předloženy důkazní prostředky prokazující tvrzení v průběhu kontroly [ust. § 16 odst. 2 písm. c), d), e) zákona o správě daní a poplatků]. Dále prohlásil, že byl v souladu s § 12 zákona o správě daní a poplatků seznámen se zněním protokolu, k obsahu protokolu vyjádřil veškeré námítky a návrhy, nemá další připomínky a výhrady. Vše co ve svém vyjádření

uvedl, jsou údaje úplné a pravdivé. Projednávání zprávy o výsledku daňové kontroly nebylo přerušeno, naopak bylo dokončeno a uzavřeno podpisem protokolu. Podpisem protokolu zástupce daňového subjektu potvrdil převzetí jednoho stejnopisu protokolu. Zástupce daňového subjektu současně podepsal projednanou zprávu, v jejímž závěru je uvedeno, že tato zpráva je podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů podle § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, a převzal jeden její výtisk.

Dne 11. 1. 2007 podal daňový subjekt prostřednictvím svého zástupce vyjádření k výsledkům kontroly zaznamenaným ve zprávě o kontrole ze dne 20. 12. 2006, č. j. 340292/06/001933, s odvoláním na sjednání lhůty k podání vyjádření do 15. 1. 2007. Uvedl, že potvrzuje, že výsledky kontroly, v rozsahu a z důvodů formulovaných ve zprávě, zcela odmítá a postupy žalovaného, a to jak ty, které jsou zaznamenané ohledně průběhu kontroly v příslušném daňovém spisu, tak ty, jež vyústí v její závěry formulované v kontrolní zprávě, hodnotí jako zcela nesprávné a v řadě případů též protiprávní. Daňový subjekt nesouhlasil se závěrem, že neprokázal správnost výše daňové povinnosti daně z přidané hodnoty tak, jak ji uvedl ve svých daňových přiznáních za 1. až 4. čtvrtletí roku 2004. Odmítl dosavadní hodnocení důkazních prostředků správcem daně v průběhu předmětného daňového řízení, požadoval, aby protokol ze dne 22. 6. 2006, č. j. 143030/06/00193/566, byl osvědčen coby důkaz svědčící ve prospěch daňového subjektu, odmítl vyústění úvah správce daně do kontrolních závěrů formulovaných v kontrolní zprávě ze dne 20. 12. 2006, č. j. 340292/06/001933, a odmítl daňové dopady, které jsou důsledkem těchto závěrů a trval na tom, že tak jak je to formulováno v textu předmětné kontrolní zprávy kontrola samotná ukončena být nemohla.

Dne 28. 2. 2007 vydal žalovaný dodatečné platební výměry na daň s přidané hodnoty, jimiž uložil žalovanému doplatit daň ve smyslu zjištění a závěrů z daňové kontroly. Tyto platební výměry byla žalovanému doručeny dne 5. 3. 2007.

Dne 11. 4. 2007 žalovaný jednak rozhodl, že se nevyhovuje námitce stěžovatele ze dne 11. 1. 2007, aby žalovaný přehodnotil postoj k protokolu č. j. 143030/06/001933/566, a protokol byl osvědčen coby důkaz svědčící ve prospěch daňového subjektu, a dále téhož dne učinil vyjádření k podání stěžovatele ze dne 11. 1. 2007, v němž uvedl, že v podání stěžovatele nebylo navrženo provedení žádných nových důkazů a nebyly zjištěny ani žádné jiné skutečnosti na základě kterých by správce daně shledal důvod k pokračování dokazování. Proto byla daňová kontrola ukončena a výsledek byl předán k vydání dodatečných platebních výměrů za kontrolovaná zdaňovací období. Obě tyto písemnosti byly stěžovateli doručeny 18. 4. 2007.

Žalobou, doručenou městskému soudu v Praze dne 14. 6. 2007, se stěžovatel po vyčerpání právních prostředků ochrany (námitky proti postupu správce daně) domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v provádění shora uvedené daňové kontroly daně z přidané hodnoty. Dle jeho názoru nebyla daňová kontrola ukončena, neboť nebyl řádně seznámen s výsledky této kontroly včetně práva vyjádřit se k těmto výsledkům. Důsledkem tohoto nezákonného postupu jsou nezákonně vydané dodatečné platební výměry, proti nimž se sice odvolal, nicméně učinil tak pouze z důvodu své právní ochrany před možným marným uplynutím odvolacích lhůt, vztahujících se k daným rozhodnutím. Vyjádřil přesvědčení, že podání uvedených odvolání není překážkou této žaloby, kterou se domáhá ochrany před nezákonným zásahem, který shledává právě v nezákonné daňové kontrole vedené žalovaným, která nadále trvá a důsledcích, které z ní aktuálně pro žalobce dále plynou.

Městský soud v Praze napadeným rozsudkem žalobu stěžovatele na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného zamítl. Ve věci dovedl, že vydáním platebních výměrů došlo přinejmenším k faktickému ukončení kontroly, resp. že po jejich vydání již kontrola zjevně dále netrvala ani neprobíhala, a při podání žaloby tak chyběla jedna ze zákonných hmotně právních podmínek pro uznání zásahu jako nezákonného s nutností jeho zákazu, a to trvání zásahu nebo jeho důsledků, anebo hrozba jeho opakování. Aniž by tedy soud přezkoumával naplnění ostatních hmotně právních definičních znaků předmětné daňové kontroly, zamítl podle § 87 odst. 3 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou pro nenaplnění posledního definičního znaku nezákonného zásahu (§ 82 s. ř. s.) u předmětné daňové kontroly v době podání žaloby. Přitom městský soud poznamenal, že přezkum postupu správce daně při ukončení daňové kontroly soudem možný je, avšak v dané právní situaci v rámci přezkumu jeho dodatečných platových výměrů, resp. rozhodnutí odvolacího orgánu, a to z hlediska toho, zda došlo k vadě řízení, a pro případ, že ano, zda taková vada byla podstatným porušením ustanovení o řízení před správním orgánem, a zda taková příp. vada mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí v podobě dodatečného platebního výměru.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a v nich uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v podané kasační stížnosti zejména namítá, že daňová kontrola nebyla žalovaným řádně, tj. v souladu s právem, ukončena, a tedy trvá. Nesouhlasí se závěrem městského soudu, že daňová kontrola byla přinejmenším fakticky ukončena vydáním dodatečných platových výměrů a namítá, že stejně tak trvají důsledky nezákonného postupu žalovaného v tom, že je registrován jako daňový dlužník v rozsahu částky 1 967 927 Kč, vyměřené s danou kontrolou souvisejícími nezákonnými platebními výměry.

Při posuzování důvodnosti takto stěžovatelem uplatněných nosných kasačních námitek Nejvyšší správní soud vycházel z následujících úvah:

Domáhal-li se stěžovatel v předcházejícím řízení před městským soudem vydání rozhodnutí, kterým by soud žalovanému zakázal pokračovat v porušování práv žalobce vyplývajících z ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků a dále uložil žalovanému, aby žalobci umožnil právo na řádné projednání daňové kontroly podle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, 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 žalobcova práva pokračoval, a přikáže, je-li to možné, obnovit stav před zásahem (§ 87 odst. 2 s. ř. s.). Není-li žaloba důvodná, soud žalobu zamítne (§ 87 odst. 3 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, postižená 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. 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 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 vyčerpал 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 závěrem o věcné legitimaci.

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 nepřípustně 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 zasaženo (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 po podání žaloby do vydání rozhodnutí soudu byla (byť i nezákonně prováděná) daňová kontrola správcem daně ukončena, pak již není možno rozsudek dle § 87 odst. 1, 2 s. ř. s. vydat, neboť netrvá jednání, které by soud mohl zakázat; ustanovení § 86 s. ř. s. nadto ukládá soudu řízení zastavit. Pokud však byla (byť i nezákonně prováděná) daňová kontrola správcem daně ukončena ještě před podáním žaloby, potom není splněna podmínka, že nezákonný zásah trvá. Pokud netrvají ani jeho důsledky nebo nehrozí jeho opakování, je třeba žalobu jako nedůvodnou zamítnout (§ 87 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud z obsahu předloženého spisu ověřil, že daňová kontrola, v jejímž postupu stěžovatel spatřoval nezákonný zásah správce netrvá, a netrvala již v době podání žaloby. Žalovaný po projednání zprávy o výsledku daňové kontroly dne 20. 12. 2006, jejím podepsání a sepsání a podepsání protokolu o jejím projednání téhož dne, vydal zprávou avizované dodatečné platební výměry a zaslal stěžovateli shora specifikované přípisy ze dne 11. 4. 2007, jako reakci na jeho podání ze dne 11. 1. 2007. Nečinil však již žádné další úkony, z nichž by bylo možné dovodit faktické pokračování v daňové kontrole, a ani z obsahu předloženého spisu nikterak nevyplývá úmysl žalovaného v kontrole pokračovat či kontrolu opakovat. Stejně tak nelze považovat za trvajících důsledek zásahu ani dodatečné platební výměry (a z nich stěžovatelem vyvozované důsledky) vydané na základě zjištění provedené daňové kontroly (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č. j. 7 Ans 1/2006 – 134, viz www.nssoud.cz).

Městský soud v Praze tak v napadeném rozsudku správně konstatoval, že pokud žalovaný provádění daňové kontroly ukončil (tj. ukončil reálné provádění úkonů spojených s daňovou kontrolou), čili ukončil postupy, s nimiž stěžovatel spojoval tvrzený nezákonný zásah, a vydal dodatečné platební výměry jako realizaci závěrů předmětné kontroly, 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 městského soudu, že v řízení o ochraně před nezákonným zásahem dle § 82 a násl. s. ř. s. soud neposuzuje, zda již ukončený rozporovaný postup byl či nebyl prováděn a 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). Ostatně bylo by i 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 městským soudem nenamítal, že by byl i dále vystavován úkonům správce daně spojeným s daňovou kontrolou, v jejímž postupu spatřoval nezákonný zásah (naopak to byl stěžovatel, který v dané situaci trval na pokračování daňové kontroly). Závěrem Městského soudu v Praze ani Nejvyššího správního soudu není zpochybněno právo stěžovatele na přezkoumání řízení (včetně postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole), které předcházelo vydání dodatečných platebních výměrů. 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 tato zpráva je podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů podle § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Ty také byly vydány, stěžovatel se proti nim odvolal a proti rozhodnutí o odvolání přichází v úvahu případná žaloba 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 Městský soud v Praze se ve svém rozhodování nedopustil nezákonnosti, zamítl-li žalobu na ochranu před nezákonným zásahem jako nedůvodnou proto, že již při podání žaloby absentovala zákonná podmínka pro uznání zásahu jako nezákonného s nutností jeho zákazu, a to trvání zásahu nebo jeho důsledků, anebo hrozba jeho opakování.

Vzhledem k tomu, že zdejší soud nezjistil ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout 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 30. ledna 2009

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu