



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **KOMFI Engineering s. r. o.**, IČ 259 31 202, se sídlem Dvořákova 1001, Lanškroun, zastoupené JUDr. Jaroslavem Brožem, advokátem se sídlem Marie Stejskalové 62, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad v Ústí nad Orlicí**, se sídlem T. G. Masaryka 1393, Ústí nad Orlicí, na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 19. června 2008, č. j. 52 Ca 10/2008 - 121,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora uvedeného usnesení Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka Pardubice, kterým bylo zastaveno řízení o stěžovatelčině žalobě ze dne 6. března 2008. Touto žalobou se stěžovatelka domáhala ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2004, daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období 2005, daně z přidané hodnoty za všechna měsíční zdaňovací období roku 2004 a 2005 a daňové kontrole na daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2005, zahájené Finančním úřadem v Ústí nad Orlicí jako správcem daně (dále též „žalovaný“) ve dnech 22. května 2006 a 28. srpna 2006. Krajský soud řízení zastavil na základě § 86 s. ř. s. z důvodu, že po podání žaloby již zásah ani jeho důsledky netrvaly a nehrozilo opakování zásahu. Stěžovatelku upozornil, že se ochrany svých práv domůže v samotném řízení proti výsledku daňové kontroly, totiž proti dodatečným platebním výměrům z daňové kontroly vzešlým.

II.

[2] Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že ji podává z důvodu nezákonnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. spočívající jednak v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, jednak v nezákonnosti rozhodnutí o zastavení řízení, přičemž svojí stížnost opírá o následující argumentaci.

[3] Stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda dodatečné platební výměry lze považovat za rozhodnutí v řízení, v němž daňová kontrola vyústila, z čehož měl prý krajský soud dovodit nesprávný právní názor, že stěžovatelce nesvědčí právo domáhat se ochrany před nezákonnou daňovou kontrolou žalobou dle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s., ale pouze právo domáhat se ochrany proti nezákonnému rozhodnutí v řízení dle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s. Stěžovatelka dále konstatuje, že žalobu na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v nezákonné daňové kontrole podala proto, že žalovaný jako správce daně kontroloval stěžovatelku po období celých dvou let, když bez toho, aby ukončil již dříve zahájenou kontrolu jiných daní a zdaňovacích období, zahájil daňovou kontrolu další. Žalovaný se nikdy nevypořádal s námitkami stěžovatelky, ba naopak svůj přístup radikalizoval tím, že dne 28. května 2008 se dostavil do sídla stěžovatelky s již třetí verzí zprávy o daňové kontrole, jenž obsahovala nové skutečnosti a současně neponechal stěžovatelce žádnou lhůtu k vyjádření.

[4] Z výše uvedeného stěžovatelka dovodila, že krajský soud tím, že řízení zastavil a meritorně nerozhodl o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu, odepřel stěžovatelce soudní ochranu jejich základních práv. To podpírá též judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

III.

[5] Dne 21. července 2008 se ke kasační stížnosti vyjádřil i žalovaný. Ten považuje rozsudek Krajského soudu za věcně správný, a proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[6] Žalovaný uvádí, že k zastavení řízení došlo z důvodu ukončení daňové kontroly ke dni 28. května 2008, kdy byla projednána zpráva o kontrole. Následně na jejím základě byly dne 29. května 2008 vystaveny dodatečné platební výměry, jenž byly téhož dne stěžovatelce doručeny. Z tohoto důvodu se stěžovatelka nemůže domáhat ochrany podle § 82 a násl. s. ř. s., ale eventuálně ochrany před nezákonným rozhodnutím podle § 65 a násl. s. ř. s. Všechny daňové kontroly byly zahájeny v souladu s ustanovením § 16 daňového řádu. Dle žalovaného neexistuje závazný právní předpis, jenž by bránil správci daně, aby zahájil další daňovou kontrolu před ukončením jiné daňové kontroly vztahující se k jiné dani nebo k jinému zdaňovacímu období u téhož subjektu. Stěžovatelka měla přiměřenou lhůtu k realizaci práva dle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu; námitka nových skutečností, na jejíž základě stěžovatelka odmítla podepsat a převzít zprávu o kontrole, je bezdůvodná, proto u stěžovatelky nastala fikce doručení ke dni odepření podpisu, tj. k 28. květnu 2008. Žalovaný tvrdí, že v průběhu kontroly postupoval v souladu se zákonem, v úzké součinnosti se stěžovatelkou a neubral nic na jejích právech.

IV.

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[8] Nejprve je třeba poznamenat, že v případech, kdy je řízení o žalobě krajským soudem zastaveno, lze v kasační stížnosti účinně namítat pouze důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tedy nezákonnost rozhodnutí o zastavení řízení (srov. přiměřeně rozsudek NSS

ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, publ. též pod č. 625/2005 Sb. NSS; všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou dostupná též na www.nssoud.cz). Jakkoliv stěžovatelka nesprávně argumentuje důvodem uvedeným v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., je nutno poukázat na ustálenou judikaturu NSS, podle níž zdejší soud není vázán právní klasifikací důvodu kasační stížnosti (je vázán pouze rozsahem a důvody kasační stížnosti ve smyslu § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). To ostatně vyplývá již z obecného principu *Iura novit curia*. Nejvyšší správní soud v tomto odkazuje na svou judikaturu, podle níž *pokud jsou ze znění kasační stížnosti její důvody seznatelné a odpovídají zákonným kasačním důvodům, není rozhodující, že stěžovatel sám své důvody nepodřadil k jednotlivým zákonným ustanovením či tak učinil nepřesně. Je-li v kasační stížnosti uvedeno, jaké konkrétní vady v řízení či v úsudku se měl soud dopustit a z čeho je stěžovatel dovozuje, kasační stížnost obstojí* (viz rozsudek NSS ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, publ. pod č. 161/2004 Sb. NSS).

[9] Pod důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. lze podřadit též nesprávný úsudek krajského soudu o tom, že jsou splněny zákonné podmínky pro zastavení řízení.

[10] Jádrem sporu mezi stěžovatelkou a žalovaným je otázka pregnantně formulovaná v kasační stížnosti, totiž zda je stěžovatelka chráněna před nezákonnou daňovou kontrolou za stavu, kdy se výsledky této kontroly staly základem pro vydání rozhodnutí ve formě dodatečných platebních výměrů. Tato otázka je judikaturou NSS jednoznačně rozřešena, a to odlišně, než jak se snaží argumentovat stěžovatelka.

[11] Žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. se lze 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 zasahováno, za podmínky, že takový zásah v době podání žaloby i v době, kdy soud o takové žalobě rozhoduje, trvá, popřípadě trvají jeho důsledky nebo hrozí jeho opakování. Shledá-li soud žalobu důvodnou, zakáže žalovanému, aby v porušování žalobcova práva pokračoval a přikáže mu, je-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 důvodně se proto ochrany u soudu domáhal, ale i to, zda tento nezákonný stav existuje ještě v době, kdy soud o žalobě rozhoduje, nebo již ukončený nezákonný zásah působí na stěžovatele svými důsledky, či je tu hrozba opakování. Důsledky nebo hrozba opakování zásahu nutně musí vycházet ze zásahu samotného, tedy muselo by jít o nezákonný zásah, byť již ukončený, jehož důsledky přetrvávají a v této nové podobě je tak zasahováno do práv žalobce, anebo musí hrozit opakování téhož zásahu proti stěžovateli a tento již odeznělý zásah musí být shledán nezákonným [srov. např. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2008, č. j. 1 Aps 3/2006 - 69, publ. též pod č. 1590/2008 Sb. NSS (věc *MEGA, a. s.*)].

[12] *Conditio sine qua non* meritorního projednání žaloby podle § 82 násl. s. ř. s. je proto trvání nezákonného zásahu, důsledků zásahu nebo hrozby opakování zásahu. Jak uvedl zdejší soud ve věci *MEGA, a. s.* (cit. v bodě [11]), zákonná úprava *reflektuje to, že skutkový stav může v průběhu soudního řízení doznat podstatných změn, nezákonný zásah může být v průběhu soudního řízení ukončen a negativně působit na žalobce již mohou jen jeho důsledky, či dokonce může nezákonný zásah skončit, aniž by bylo třeba ochrany poskytnout. Změna skutkového stavu však musí umožňovat žalobci, aby v průběhu řízení mohl v závislosti na změně skutkového stavu změnit žalobní petit a způsob požadované soudní ochrany přizpůsobit konkrétnímu skutkovému stavu. Řízení o ochraně před nezákonným zásahem není ani spojováno s koncentrační zásadou, proto žalobce může v průběhu žalobního řízení též rozhojňovat žalobní námitky o nezákonnosti tvrzeného zásahu* (viz též č. 1590/2008 Sb. NSS, na s. 567).

[13] Klíčové pro posouzení této věci je to, co se rozumí oněmi „důsledky zásahu“ (viz body [11] a [12] shora). Judikatura zdejšího soudu je v tomto zcela jednotná, neboť jasně říká, že na základě daňové kontroly vydaný dodatečný platební výměr nelze považovat za trvajících důsledek zásahu (např. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2007, č. j. 7 Ans 1/2006 - 131).

[14] 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 NSS již v rozsudku ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42 (též č. 720/2005 Sb. NSS), kde mj. uvedl, 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 proto 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.

[15] Stěžovatelka se dovolává usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 (též č. 735/2006 Sb. NSS), které prý bylo krajským soudem dezinterpretováno. Nutno nicméně upozornit, že právní závěr v tomto usnesení uvedený dezinterpretuje právě stěžovatelka. V tomto usnesení totiž rozšířený senát dospěl k závěru, že zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s. (dále se pak věnoval podmínce přípustnosti takové žaloby v podobě řádného uplatnění námitek podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu, to však jde již mimo rámec touto kauzou posuzovaného problému). Usnesení však vůbec nemíří k závěru, že ochranu proti nezákonné daňové kontrole je nutno poskytnout i poté, co všechny její důsledky pominuly, a jediným důsledkem je pak platební výměr vydaný správcem daně.

[16] Z judikatury NSS jasně plyne, že „[p]okud 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“ [viz rozsudek ze dne 5. 6. 2008, č. j. 9 Aps 2/2008 - 345 (věc CZT, a. s.)]. 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 (a netrvají ani jeho důsledky ani hrozba jeho opakování) (shodně rozsudek ve věci CZT, a. s. tamtéž). Proto určité stěžovatelčiny náznaky, že daňová kontrola byla ukončena nelegálně, a s tím spojená polemika žalovaného, byly pro tuto věc zcela irelevantní.

[17] Pro pořádek se sluší podotknout, že stěžovatelkou cit. rozsudek ze dne 29. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005 - 78, řeší otázku zcela jinou, která se týká rozhodnutí správce daně ve věci samé a následné žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 s. ř. s. (otázka projednání zprávy o daňové kontrole), a proto se s tímto judikátem krajský soud nemohl dostat do rozporu.

[18] Stěžovatelka v kasační stížnosti ani v řízení před krajským soudem nenamítala, že by byla i nadále vystavována úkonům správce daně spojeným s daňovou kontrolou, ve které spatřovala nezákonný zásah. Nenamítala ani žádné jiné důsledky údajného nezákonného zásahu, vyjma rozhodnutí žalovaného, ve které daňová kontrola vyústila. Nejvyšší správní soud tak 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.

[19] Závěrem právě uvedeným v žádném případě není zpochybněno právo stěžovatelky, 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 opakuje správný závěr, k němuž dospěl již krajský soud, totiž že tyto skutečnosti nemohou být projednávány v rámci žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, nýbrž v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Proti dodatečnému platebnímu výměru může stěžovatelka 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.

[20] Stěžovatelka, která neměla 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 nad rámec jeho obvyklé činnosti nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení tak, jak je uvedeno ve výroku.

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

V Brně dne 17. prosince 2008

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu