



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **Arnošt Štefl, s. r. o.**, se sídlem Dívčí Kopy 40, Nová Včelnice, zastoupený JUDr. Zbyňkem Krchňavým, advokátem se sídlem Bratrská 303/I, Dačice, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 1. 2014, č. j. 10 A 129/2013 – 20,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Usnesením Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 1. 2014, č. j. 10 A 129/2013 – 20, byla odmítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“), kterou se domáhal ochrany před nezákonným zásahem Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) spočívajícím v ukončení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období roku 2009 až 2011 zahájené dne 31. 7. 2012 pod č. j. 105772/12/086930304431 dříve než byla ukončena kontrola daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků (dále jen „DZČ“), jež byla zahájena dne 30. 11. 2012 pod č. j. 128564/12/086930306-461. Krajský soud v odůvodnění usnesení uvedl, že vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatel nevyužil právní prostředky, jimiž se mohl domáhat ochrany a nápravy ve správním řízení, jedná se v daném případě o nepřipustnou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu.

Proti tomuto usnesení městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., ve které namítal, že krajský soud nepřihlédl ke skutečnostem uváděným stěžovatelem, které předcházely a odůvodňovaly podání žaloby podle ust. § 82 s. ř. s. Stěžovatel nerozporuje, že nepodal odvolání proti platebním výměřům ze dne 8. 4. 2013, č. j. 644364/13/2205-24802-304633,

č. j. 644380/13/2205-24802-304633 a č. j. 644387/13/2205-24802-304633, které vydal správce daně na základě kontroly DPPO. Odvolání nepodal proto, že uvedené platební výměry byly vydány na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 5. 4. 2013, č. j. 642767/13/2205-05402-306461. Tato zpráva však neobsahovala skutečnosti namítané stěžovatelem, tedy že při stanovení DPPO nebyly správcem daně zohledněny skutečnosti vyplývající z jiných daňových řízení, tedy v tomto případě z kontroly DZČ, která probíhala současně 4 měsíce s kontrolou DPPO. Správce daně nezákonně ukončil kontrolu DPPO dříve než kontrolu DZČ, ačkoliv obě kontroly byly vedeny současně a správci daně muselo být vzhledem k jeho kvalifikaci a povinné znalosti zákonů zřejmé, že výsledky a případné doměření DZČ ovlivní správné stanovení DPPO. Správce daně tak opomněl důkazy svědčící jednoznačně ve prospěch stěžovatele. Stěžovatel tedy odvolání nepodal, neboť na základě skutečností uvedených ve zprávě o kontrole DPPO neměl důvod je podávat, protože se na základě legitimního očekávání, dobré víry a víry v právní stát a právní jistotu domníval, že správce daně dodržel svou povinnost stanovenou v ust. § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a dále vzhledem k ust. § 7 odst. 2 daňového řádu využil poznatky zjištěné při kontrole DZČ při stanovení DPPO. V době ukončení kontroly DPPO stěžovatel nemohl vědět, že následně mu bude ještě doměřena další daň (DZČ), která ovšem nebyla zohledněna při kontrole a dodatečném stanovení DPPO, ačkoliv kontroly probíhaly současně a správci daně nic nebránilo v tom, aby toto zohlednění provedl. Na základě této skutečnosti došlo k nesprávnému stanovení DPPO. Proto důvod pro odvolání nastal teprve při ukončení kontroly DZČ, která ale byla ukončena až po uplynutí lhůty, ve které mohl stěžovatel podat odvolání proti platebním výměrům na DPPO. Pokud by správce daně dodržel logický postup a dbal na správné stanovení daně, nejdříve by ukončil kontrolu DZČ a následně by výsledky z této kontroly promítl i do stanovení DPPO. V případě, že by takto správce daně postupoval, stěžovatel by měl šanci se bránit, že správce daně doměřenou DZČ nezohlednil při stanovení DPPO. Nezákonný postup správce daně neumožnil stěžovateli využít a vyčerpat všechny prostředky na ochranu nebo nápravu před podáním žaloby podle ust. § 82 s. ř. s. Krajský soud nezohlednil skutečnost, že nezákonným zásahem správce daně, tedy ukončením kontroly DPPO před ukončením kontroly DZČ, bylo stěžovateli odepřeno právo na spravedlivý proces, tedy využít možnosti obrany v podobě řádného odvolání, případně následně žaloby podle ust. § 65 s. ř. s. proti platebním výměrům na dodatečně stanovenou DPPO. Krajský soud se vůbec nezabýval tím, zda k nevyužití a nevyčerpání všech prostředků na ochranu a nápravu před podáním žaloby podle ust. § 82 s. ř. s. došlo svévolným jednáním stěžovatele, anebo jestli k tomu došlo na základě nezákonného zásahu správce daně, kdy mu bylo správcem daně znemožněno jakýkoliv prostředek ochrany a nápravy využít. Bylo-li nezákonným zásahem správce daně znemožněno stěžovateli podat odvolání proti platebnímu výměru na dodatečně stanovenou daň, která byla jednoznačně vyměřena v nesprávné výši, a navíc na základě postupu v rozporu se zákonem, tedy pokud byl stěžovatel správcem daně zkrácen na právu na spravedlivý proces podle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, není možné poukazovat na to, jak to činí krajský soud, že stěžovatel nevyužil všechny opravné prostředky a nyní se je snaží nahradit žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil usnesení krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Správce daně ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil souhlas s krajským soudem, že stěžovatel zvolil k ochraně svých práv žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, aniž by se před jejím podáním domáhal ochrany nebo nápravy jinými právními prostředky v řízení před správním orgánem, např. podnětem na přezkoumání rozhodnutí nebo odvoláním a v případě jejich využití pak žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Stěžovatel nevyužil právní prostředky, jimiž se mohl domáhat ochrany a nápravy ve správním řízení a je zřejmé, že jím podaná žaloba je proto nepřipustná ve smyslu ust. § 85 s. ř. s. V dalším správce daně

pokračování

odkázal na své vyjádření k žalobě ze dne 11. 12. 2013, č. j. 1862832/13/2200-14500-303492. Vzhledem k výše uvedenému navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž neshledal vadu uvedenou v odstavci 4 citovaného ustanovení, k níž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle ust. § 82 s. ř. s. 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 nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Podle ust. § 85 s. ř. s. je žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

S. ř. s. konkrétně nestanoví, jaké právní prostředky ochrany nebo nápravy vylučují možnost domáhat se ochrany podle ust. § 82 a násl. s. ř. s., a jinak tomu ani pro různorodost možných zásahů být nemůže. Je však nepochybné, že jsou-li i jiné právní prostředky, jimiž lze bránit dalšímu trvání či možnému opakování zásahu nebo napravit stav zásahem působený (za předpokladu, že jde o zásah nezákonný), zákon nedává na výběr, jakými právními prostředky proti zásahu brojít. Žaloba podle ust. § 82 a násl. s. ř. s. je takovým právním prostředkem pouze tehdy, pokud právní řád jiné právní prostředky neposkytuje. Zákon jednoznačně upřednostňuje jiné formy ochrany před protiprávním konáním správních orgánů a tato forma soudní ochrany se uplatní jen tam, kde jiná ochrana není.

Pro úsudek o existenci či neexistenci takových právních prostředků z hlediska přípustnosti žaloby podle ust. § 82 a násl. s. ř. s. je rozhodné, zda právní řád ochranu jinými právními prostředky připouští. Taková žaloba proto nebude přípustná nejen tehdy, kdy žalobce má v době podání žaloby jiné právní prostředky ochrany k dispozici, ale ani tehdy, pokud se mohl nezákonnému zásahu bránit v jiném správním řízení opravnými prostředky nebo žalobou u soudu a této možnosti v zákonem stanovené lhůtě nevyužil. Taková žaloba však nebude přípustná ani tehdy, pokud právní prostředky vyčerpal a není spokojen s výsledkem takového řízení.

Ze správního spisu vyplývá, že dne 31. 7. 2012 zahájil správce daně u stěžovatele daňovou kontrolu DPPO za zdaňovací období roku 2009 až 2011. Kontrola byla ukončena dne 5. 4. 2013 projednáním a podpisem zprávy o daňové kontrole. Na základě výsledků předmětné daňové kontroly vydal správce daně dne 8. 4. 2013 tři dodatečné platební výměry, proti kterým se stěžovatel neodvolal. V průběhu daňové kontroly DPPO správce daně zjistil, že Arnošt Štefl, jediný jednatel a společník stěžovatele, vybral dne 21. 12. 2009 z účtu stěžovatele částku 1.000.000 Kč, kterou bezprostředně poté vložil na svůj soukromý účet. Vzhledem ke zjištěné skutečnosti zahájil správce daně dne 30. 11. 2012 u stěžovatele také kontrolu DZČ za rok 2009. Na základě vyhodnocení všech zjištěných skutečností učinil závěr, že se jedná o příjem společníka a jednatele za práci pro společnost v souladu s ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném v roce 2009. Zpráva o daňové kontrole DZČ byla projednána a podepsána dne 14. 8. 2013. Na základě výsledku této daňové kontroly byl dne 22. 8. 2013 vydán dodatečný platební výměr, proti kterému se stěžovatel podal odvolání, ale odvolací řízení bylo následně zastaveno, neboť stěžovatel ve stanovené lhůtě nedoplnil chybějící náležitosti odvolání.

V předmětné věci stěžovatel spojuje tvrzený nezákonný zásah s tím, že správce daně předčasně ukončil kontrolu DPPO před ukončením kontroly DZČ, čímž bylo porušeno jeho právo na správné zjištění a stanovení daně podle ust. § 1 odst. 2 daňového řádu, neboť došlo k nezákonnému odčerpání majetku stěžovatele jednou prostřednictvím DZČ za rok 2009 a podruhé nezohledněním dodatečně zjištěných nákladů na závislou činnost při stanovení doměřené DPPO za rok 2009. Podanou žalobou se proto domáhal, aby bylo správcem daně příkázáno obnovit stav před uvedeným nezákonným zásahem.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu postupem správce daně nebylo stěžovateli znemožněno dosáhnout v daňovém řízení změny výše částky doměřené DPPO za zdaňovací období roku 2009. Byla-li daň stanovena v nesprávné výši, měl stěžovatel možnost využít postupu podle ust. § 141 odst. 2 daňového řádu, tedy podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň. V nalézacím daňovém řízení lze totiž dosud stanovenou daň měnit jak z důvodů zjištěných daňovým subjektem, tak i správcem daně po celou dobu běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně (§ 148 daňového řádu). Právní moc vydaných platebních výměrů, která mimo jiné umožňuje daňovému subjektu domoci se soudní ochrany, není na překážku doměření daně. V materiálním slova smyslu jsou práva a povinnosti s konečnou platností určeny až uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně. O výši daně stanovené v doměřovacím řízení vydá správce daně vždy rozhodnutí (dodatečný platební výměr), proti němuž lze podat odvolání (s výjimkou uvedenou v ust. § 144 odst. 4 daňového řádu). Rozhodnutí o odvolání pak lze napadnout žalobou podle ust. § 65 a násl. s. ř. s.

Ze shora uvedeného je zřejmé, že stěžovatel měl ve správním řízení, a eventuelně i v následném soudním přezkumu, k dispozici právní prostředky, jimiž se mohl domáhat ochrany před tvrzeným nezákonným zásahem. Žaloba, již se stěžovatel domáhal ochrany před tvrzeným nezákonným zásahem správce daně, byla proto podle ust. § 85 s. ř. s. nepřipustná a krajský soud nepochybil, jestliže tuto žalobu podle ust. § 46 odst. 1 písm. d) odmítl.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a správcem daně žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 5. června 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu