



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Šroubárna Ždánice, a. s.** se sídlem Jiráskova 971, Kyjov, zastoupeného Mgr. Miroslavem Osladilem, advokátem se sídlem Revoluční 3, Praha 1, proti žalovanému: **Celní úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem Koliště 17, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 6. 8. 2014, č. j. 31 A 35/2014 - 142,

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 Brně ze dne 6. 8. 2014, č. j. 31 A 35/2014 - 142, byla odmítnuta žaloba, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal ochrany před nezákonným zásahem Celního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „celní úřad“), který podle stěžovatele spočíval v zaslání zprávy o kontrole po propuštění zboží ze dne 1. 4. 2014, č. j. 842-52/2014-530000-51 (dále jen „zpráva o kontrole“) bez splnění podmínek pro takový postup (§ 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů; dále jen „daňový řád“). Stěžovatel v žalobě požadoval, aby krajský soud zakázal celnímu úřadu pokračovat v porušování jeho procesních práv vedením daňových řízení zahájených v důsledku nezákonného zaslání zprávy o kontrole a zároveň se domáhal toho, aby krajský soud přikázal celnímu úřadu obnovit právní stav tak, jak byl před nezákonným zasláním zprávy o kontrole.

Krajský soud v odůvodnění usnesení nejprve odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2009, čj. 1 Aps 2/2009 - 143, ze dne 3. 11. 2011, čj. 2 Aps 2/2011 - 95, ze dne 25. 9. 2007, čj. 8 Aps 4/2007 - 47, ze dne 4. 7. 2008, čj. 2 Aps 4/2006 - 77 a ze dne 25. 9. 2007, čj. 8 Aps 4/2007-47 s tím, že v případě stěžovatele byla kontrola ukončena, bez ohledu na posuzování zákonnosti nebo nezákonnosti ukončení kontroly, a na základě takto

ukončené kontroly byly vydány dodatečné platební výměry. Krajský soud dále zdůraznil, že stěžovatel se nedomáhal výlučně určení, zda bylo ukončení kontroly nezákonné, nýbrž požadoval, aby krajský soud zakázal celnímu úřadu pokračovat v porušování jeho procesních práv vedením daňových řízení zahájených v důsledku nezákonného zaslání zprávy o kontrole. Přitom však podal proti vydaným dodatečným platebním výměrům odvolání, takže měl možnost namítat porušení procesních předpisů, tedy i nesprávné ukončení kontroly, v řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. V souladu s citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu dospěl krajský soud k závěru, že stěžovatelova žaloba je podle ust. § 85 s. ř. s. nepřijatelná.

Proti tomuto usnesení krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou opírá o důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. V kasační stížnosti odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006 - 95 a ze dne 3. 6. 2004, čj. 2 Afs 17/2003 - 54, a dále na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, čj. 7 Aps 3/2008 - 98, a ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110. Z citované judikatury podle stěžovatele vyplývá, že nezákonné zaslání zprávy o kontrole lze považovat za zásah ve smyslu ust. § 82 s. ř. s., přičemž v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110 je uvedeno, že právní názor, podle něhož by se proti vyřízení nebo nevyřízení námitek mohl daňový subjekt bránit až v žalobě proti rozhodnutí o daňové povinnosti, je neudržitelný a v konečném důsledku by znamenal odepření soudní ochrany. Stěžovatel argumentoval, že z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyplývá, že odmítnutí žaloby krajským soudem zakládá porušení práva na soudní ochranu zakotvenou v čl. 36 Listiny základních práva a svobod. Krajský soud napadené usnesení opřel pouze o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007, čj. 8 Aps 4/2007 - 47, přičemž právní závěry v něm vyslovené jsou v rozporu s právním názorem obsaženým v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110. Krajský soud odůvodnil napadené usnesení rozsudkem Nejvyššího správního soudu, který byl vydán v rozporu s ust. § 17 s. ř. s., čímž bylo porušeno právo na zákonného soudce a právo na soudní ochranu (viz čl. 38 odst. 2 a čl. 36 odst. 2 Listiny základních práva a svobod). Proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené usnesení krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Celní úřad se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu a odmítl stěžovatelův názor, že zaslání zprávy o kontrole může představovat nezákonný zásah. Podle celního úřadu nebyla splněna jednak podmínka, že stěžovatel byl přímo zkrácen na svých právech, a jednak podmínka nezákonnosti zásahu, resp. nezákonnosti zprávy o kontrole. Celní úřad vyjádřil nesouhlas i s názorem stěžovatele, že bylo zasaženo do jeho práva na soudní ochranu garantovaného v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práva a svobod. Ne každé pochybení správního orgánu musí nutně vést k soudnímu zásahu, neboť na spravedlivost řízení je nutno pohlížet jako na celek a je nutno přihlížet k závažnosti eventuálních pochybení v postupu správního orgánu a k jejich dopadu na celkový výsledek řízení. Podle celního úřadu pouze velmi vážné vady vyvolávají potřebu vyvodit konsekvence v podobě soudního zásahu. V této souvislosti odkázal celní úřad na usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2003, sp. zn. I. ÚS 148/02. Ze všech uvedených důvodů celní úřad navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvodem, který uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu zahájil celní úřad kontrolu správnosti celního prohlášení po propuštění zboží (dále jen „kontrola“) ve smyslu čl. 78 nařízení rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství. V průběhu kontroly bylo zjištěno, že v důsledku deklarování nesprávných údajů o sazebním zařazení zboží v celních prohlášeních byl celní dluh vyměřen nesprávně nižší oproti zákonné povinnosti. Dne 25. 2. 2014 bylo stěžovateli doručeno předvolání k jednání na 10. 3. 2014. Předseda představenstva stěžovatele se omluvil a požádal o stanovení nového termínu. Celní úřad pak předvolal stěžovatele k jednání na 31. 3. 2014. Předseda představenstva se ze zdravotních důvodů nemohl účastnit ani tohoto jednání. Poté celní úřad vyzval stěžovatele, aby doplnil důvody, pro které se nemohl dostavit k jednání dne 10. 3. 2014. Omluvu stěžovatele (vážné rodinné důvody) pak vyhodnotil jako nedostatečnou a s ohledem na znění ust. § 88 odst. 5 daňového řádu zaslal zprávu o kontrole do datové schránky stěžovatele, jemuž byla doručena dne 10. 4. 2014. K tomuto datu byla kontrola ukončena a celní úřad dne 11. 4. 2014 vydal podle ust. § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu dodatečné platební výměry. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal stěžovatel odvolání.

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

Podle ust. § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. soud usnesením odmítne návrh, jestliže je návrh podle tohoto zákona nepřijatelný.

Pro posouzení otázky, zda krajský soud postupoval zákonným způsobem, když odmítl stěžovatelovu žalobu jako nepřijatelnou, je podstatné, zda se stěžovatel mohl ochrany (nápravy) proti nezákonnému zásahu celního úřadu (tvrzené nezákonné zaslání zprávy o kontrole) domáhat jinými právními prostředky. Krajský soud v napadeném usnesení uvedl, že za situace, kdy daňová kontrola byla ukončena, a na základě této ukončené daňové kontroly byly vydány dodatečné platební výměry, proti kterým podal stěžovatel odvolání, se stěžovatel mohl domáhat nápravy v řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. K těmto závěrům dospěl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 25. 9. 2007, čj. 8 Aps 4/2007 - 47, ze kterého ostatně vycházel i krajský soud v napadeném usnesení. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že *„účelem ochrany poskytované podle § 82 s. ř. s. je zajistit ukončení nezákonného zásahu správního orgánu, proti kterému se nelze bránit jinými právními prostředky. Prováděl-li správce daně daňovou kontrolu v rozporu se zákonem, po jejím ukončení nezákonný stav pominul, ledaže by trvaly jeho důsledky. Důsledkem ale nelze rozumět vydání rozhodnutí, které lze napadnout po vyčerpání řádných opravných prostředků žalobou podle § 65 s. ř. s. Daňový subjekt tedy byť i nezákonným ukončením daňové kontroly neztrácí právo napadnout výsledky této kontroly jinými právními prostředky.“* Ve stěžovatelově případě byla daňová kontrola ukončena dne 10. 4. 2014 zasláním zprávy o kontrole. Proti následujícího dne vydaným dodatečným platebním výměrům podal stěžovatel odvolání a nic mu tedy nebránilo uplatnit v odvolacím řízení námitky proti postupu celního úřadu ohledně zaslání zprávy o kontrole. Mohl se tedy domáhat ochrany jinými právními prostředky. Nejvyšší správní soud se proto zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu.

Postup krajského soudu je v souladu i s aktuální judikaturou Nejvyššího správního soudu, viz např. rozsudek ze dne 5. 6. 2014, čj. 7 Afs 9/2014 - 34. V uvedené věci se daňový subjekt domáhal ochrany před nezákonným zásahem finančního úřadu spočívajícím v ukončení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob, ale nepodal odvolání proti platebním výměrům, které správce daně na základě daňové kontroly vydal. Nejvyšší správní soud potvrdil správnost závěrů krajského soudu, že daňový subjekt nevyužil právní prostředky, jimiž se mohl domáhat ochrany a nápravy ve správním řízení. Podle Nejvyššího správního soudu postupem správce daně nebylo daňovému subjektu znemožněno dosáhnout v daňovém řízení změny výše částky doměřené

na základě daňové kontroly. Nejvyšší soud v citovaném rozsudku uvedl: „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 eventuálně i v následném soudním přezkumu, k dispozici právní prostředky, jimiž se mohl domáhat ochrany před tvrzeným nezákonným zásahem.“

Nejvyšší správní soud se dále zabýval stížní námitkou, že závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 25. 9. 2007, čj. 8 Aps 4/2007 - 47, jsou v rozporu se závěry obsaženými v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110. Podle stěžovatele spočívá rozpor v tom, že rozsudek osmého tříčlenného senátu nerespektuje právní názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, podle kterého je neudržitelná taková situace, ve které by se mohl daňový subjekt bránit proti nezákonnému zásahu až v žalobě proti meritornímu rozhodnutí. Stěžovatel sice na podporu své argumentace cituje pasáže z obou rozhodnutí, ale ty vytrhává z kontextu a nezohledňuje smysl závěrů, které jsou v nich uvedeny. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu se týkalo situace, kdy nezákonný zásah spočíval v nezákonném zahájení nebo provádění daňové kontroly. Nezákonný zásah tak byl posuzován s ohledem na skutečnost, že daňová kontrola ještě nebyla ukončena, tudíž nepominul nezákonný stav. V takových případech proto rozšířený senát Nejvyššího správního soudu shledal nepřijatelným, aby se daňový subjekt mohl bránit až žalobou proti rozhodnutí o daňové povinnosti, jelikož v takových situacích by nebylo jisté, zda celní úřad vydá takové rozhodnutí, a zda se tedy námitkou nezákonného postupu vůbec bude zabývat. Naopak v rozsudku ze dne 25. 9. 2007, čj. 8 Aps 4/2007 - 47, se Nejvyšší správní soud zabýval situací, kdy daňová kontrola byla ukončena, ať již zákonným nebo nezákonným postupem, a bylo vydáno rozhodnutí o daňové povinnosti. V takovém případě může daňový subjekt podat odvolání, v němž může namítat nezákonné ukončení daňové kontroly, se kterým se správní orgán musí v rozhodnutí o odvolání vypořádat. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku navíc odkázal na závěry vyslovené rozšířeným senátem právě v usnesení ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, a tyto závěry nezpochybnil. Naopak zopakoval, že zahájení a provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle ust. § 82 a násl. s. ř. s. Nejvyšší správní soud se tudíž v rozsudku ze dne 25. 9. 2007, čj. 8 Aps 4/2007 - 47, neodchýlil od závěrů uvedených v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, nýbrž řešil odlišnou právní otázku. Z výše uvedeného je zřejmé, že stížní námitka je nedůvodná a stěžovatelovy odkazy v kasační stížnosti na rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou nepřiléhavé. Nedošlo proto ani k porušení stěžovatelem citovaných článků Listiny základních práv a svobod.

Z výše uvedených důvodů není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje § 109 odst. 2 s. ř. s.

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 celnímu úřadu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 6. února 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu