



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **S. M.**, zast. Mgr. Filipem Němcem, advokátem, se sídlem Opletalova 1535/4, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Liberecký kraj**, se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 5. 2019, č. j. 931476/19/2601-60561-507483, a ze dne 27. 6. 2019, č. j. 1038096/19/2601-60561-507483, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 1. 8. 2019, č. j. 59 Af 28/2019 - 23,

**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 kasační stížnosti.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 5. 2019, č. j. 931476/19/2601-60561-507483, stanovil podle § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, žalobci lhůtu 15 dnů od dne doručení tohoto rozhodnutí, v níž se může vyjádřit ke změně výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Rozhodnutím ze dne 27. 6. 2019, č. j. 1038096/19/2601-60561-507483, žalovaný zamítl žádost žalobce o prodloužení této lhůty.

[2] Žalobce proti těmto rozhodnutím žalovaného podal žalobu, v níž ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 5. 2019 namítal, že jeho výrok je nezákonný a daňové řízení, které předcházelo jeho vydání, trpělo podstatnými vadami s vlivem na zákonnost rozhodnutí. Žalobce dále namítal, že žalovaný rozhodoval osobami, u kterých je dána pochybnost o jejich nepodjatosti, neboť jsou podřízeny osobám, u kterých zástupce žalobce namítal jejich nepodjatost. Pochybnost o nepodjatosti spatřoval žalobce také v tom, že žalovaný v minulosti postupoval ve srovnatelných případech šikanózně ve vztahu k jeho zástupci. Závěrem žalobce vyjádřil přesvědčení, že žalovaný svými rozhodnutími nezákonně zasáhl sféru subjektivních práv žalobce. Pro případ, že by krajský soud dospěl k názoru, že se nejedná o rozhodnutí ve smyslu

§ 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného posoudil jako nezákonný zásah podle § 82 s. ř. s.

[3] Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci nadepsaným usnesením žalobu odmítl. Shledal totiž, že napadenými rozhodnutími se upravuje vedení řízení před správním orgánem ve smyslu § 70 písm. c) s. ř. s., žaloba proti nim je nepřipustná dle § 68 písm. e) s. ř. s., a je proto třeba ji odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. d) téhož zákona. Rozhodnutími žalovaného totiž nebyla jakkoli dotčena hmotná práva žalobce, jichž se týká vedená daňová kontrola, v souvislosti s níž byla obě rozhodnutí vydána. Rozhodnutí zasahují pouze do práv procesních. Daňová kontrola směřuje k následnému vydání rozhodnutí v nalézacím daňovém řízení, jemuž se žalobce může bránit opravným prostředkem, případně následně i žalobou ve správním soudnictví. V rámci takové obrany pak bude mít žalobce možnost namítat i vady předchozího postupu správního orgánu.

[4] V případě druhého napadeného rozhodnutí ze dne 27. 6. 2019 bylo podle krajského soudu nad rámec uvedeného možno hovořit také o tom, že návrh byl podán osobou zjevně neoprávněnou ve smyslu § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Žaloba proti tomuto rozhodnutí by na první pohled nemohla být důvodná s ohledem na žalobní tvrzení, kdy dle žalobce nebyla podána žádná žádost o prodloužení lhůty, přičemž žalovaný pouze rozhodl o zamítnutí této, dle jeho úvahy nepodané žádosti. Žalobce se tedy dle jeho vlastního tvrzení po žalovaném nedomáhal prodloužení lhůty a žalovaný napadeným rozhodnutím žalobci prodloužení lhůty nepřiznal. Takovým postupem nemohlo být zasazeno do veřejných subjektivních práv žalobce.

[5] Ohledně žalobcova eventuálního návrhu na posouzení předmětných rozhodnutí jako nezákonných zásahů žalovaného, krajský soud v první řadě poukázal na rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95. Dále uvedl, že vyloučení napadených rozhodnutí ze soudního přezkumu podle § 70 písm. c) s. ř. s., neznamená, že je lze prohlásit za nezákonné zásahy, neboť tím by byl popřen smysl této kompetenční výluky.

[6] Krajský soud uzavřel, že jednání popsané v žalobě nemůže být vzhledem ke své povaze zásahem ve smyslu legislativní zkratky zakotvené v § 82 s. ř. s. I v případě posouzení žaloby jako žaloby na ochranu před nezákonnými zásahy jsou tedy splněny podmínky pro odmítnutí žaloby, a to podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Chybí totiž podmínka řízení spočívající v přijatelném tvrzení nezákonného zásahu (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 - 160).

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[7] Proti tomuto usnesení krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž namítá nesprávnost závěru krajského soudu, že oběma napadenými rozhodnutími žalovaného se upravuje vedení řízení před správním orgánem ve smyslu § 70 písm. c) s. ř. s. Podle stěžovatele krajský soud na posuzovanou věc nesprávně aplikoval rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 As 137/2015 – 46, neboť žalovaný se dotkl přímo těch práv stěžovatele, která zakládá hmotné objektivní právo. Rozhodnutí žalovaného konkrétně zasáhla do práva žalobce, aby závěry daňové kontroly, které se bez dalšího promítají do správního rozhodnutí o daňové povinnosti, byly objektivně správným určením daňové povinnosti.

[8] Stěžovatel uvedl, že se jednalo o situaci, kdy správce daně vytýkal účetnímu, že v postavení dřívějšího zástupce žalobce pro daňové řízení nepředložil určitý soubor podkladů. Účetní ale tvrdil opak. Podle stěžovatele žalovaný napadenými rozhodnutími směřoval k tomu, aby eliminoval výpověď účetního. Ve výsledku došlo k situaci, kdy správce daně část důkazů

pokračování

nezohlednil při formulaci zprávy o daňové kontrole, z čehož vyplývá zásah do práv stěžovatele přímo napadenými správními rozhodnutími nebo nezákonný zásah podle § 82 s. ř. s. Stěžovatel v této souvislosti zpochybnil závěr krajského soudu, že se žalobce bude moci bránit oprávněným prostředkem proti meritornímu rozhodnutí, případně následně i žalobou ve správním soudnictví, neboť taková budoucí rozhodnutí jsou hypotetická a není jisté, že budou vydána. Stěžovateli naproti tomu svědčí právo, aby zpráva o daňové kontrole byla sama o sobě správná a neopomíjela podstatné důkazy.

[9] Za nesprávný označil stěžovatel rovněž závěr krajského soudu, že v případě rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2019, by bylo možné hovořit o tom, že návrh byl podán osobou zjevně neoprávněnou. Žalovaný totiž měl stanovit přiměřenou lhůtu k žádosti žalobce. Nežli žalobce o lhůtu požádal, žalovaný bez návrhu stanovil lhůtu sám. Následně došlo o stanovení lhůty pak žalovaný posoudil jako žádost o prodloužení lhůty, které nevyhověl. Stěžovatel tak byl krácen nejen na lhůtě samotné, tedy na procesním právu, ale také na právu hmotném, tedy na tom, aby daň byla stanovena objektivně správně.

[10] Závěrem stěžovatel uvedl, že není správné posouzení krajského soudu, že rozhodnutí žalovaného by neměla být nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Těmito úkony totiž žalovaný významně v neprospěch stěžovatele, přitom bez náležitého důvodu, reguloval předkládání důkazů v průběhu daňové kontroly.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovateli v průběhu daňové kontroly poskytoval opakovaně dostatek prostoru pro předkládání jeho návrhů a vyjádření se, naopak byl to stěžovatel, který se žalovaným nespolupracoval. Stěžovatel nadto byl zastoupen daňovým poradcem, tudíž nemůže argumentovat, že by nevěděl, jak měl v průběhu daňové kontroly postupovat. Nadto žalovaný uvedl, že akceptoval i důkazní návrhy učiněné stěžovatelem po uplynutí stanovené lhůty a výsledky doplněného dokazování zohlednil v dodatečných platebních výměrech na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015 a 2016. Stěžovatelem dovozovaná újma proto není reálná.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[13] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení, zda citovaná rozhodnutí žalovaného jsou rozhodnutími ve smyslu § 70 písm. c) s. ř. s. a jsou tak vyloučena ze soudního přezkumu, eventuálně, zda je možné tato rozhodnutí posuzovat v řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu podle § 82 s. ř. s. a násl.

[14] Povahou rozhodnutí správce daně o stanovení či prodloužení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění podle § 88 odst. 3 daňového řádu, se již Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 17. 8. 2016, čj. 5 Afs 68/2016-25, v němž judikoval, že není rozhodnutím přezkoumatelným správními soudy. V odůvodnění konstatoval, že „zpráva

*o daňové kontrole není rozhodnutím ve smyslu § 101 daňového řádu, není ani rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS). Zpráva o kontrole je rovněž pouze jedním z několika možných důkazních prostředků, není rozhodnutím, kterým by byla zakládána nebo měněna práva a povinnosti daňového subjektu, jedná se pouze o procesní úkon, resp. o postup, který správce daně při správě daní použil pro ověření, resp. stanovení daně. Představuje pouze souhrn relevantních kontrolních zjištění, která mohou sloužit jako podklad pro vyměřovací resp. doměřovací řízení. Výsledky daňové kontroly však ještě nemusejí nutně směřovat k vydání rozhodnutí ve věci samé, resp. k doměření daně, resp. vydání platebního výměru, tj. rozhodnutí, které by do hmotných práv stěžovatele zcela jistě zasáhlo. Tím méně lze považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. jeden z možných procesních úkonů v rámci daňové kontroly (zde rozhodnutí správce daně o prodloužení lhůty k vyjádření se ke kontrolním zjištěním v rámci ještě neukončené daňové kontroly).“* Výše uvedený závěr je třeba vztáhnout také na rozhodnutí žalovaného o stanovení lhůty k vyjádření se ke změněnému výsledku kontrolního zjištění, neboť povaha tohoto rozhodnutí je stejná – týká se délky lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Zároveň případná porušení procesních práv daňového subjektu takovým rozhodnutím (o stanovení či prodloužení lhůty k vyjádření se) v průběhu daňové kontroly mohou mít dopad do hmotněprávní sféry zpravidla až ve spojení s následným nezákonným stanovením daňové povinnosti a v rámci opravného prostředku a žaloby proti rozhodnutí o stanovení daně se proti nim lze účinně bránit. S ohledem na výše uvedené se Nejvyšší správní soud plně ztotožnil s krajským soudem, že v případě obou rozhodnutí žalovaného se uplatní výluka ze soudního přezkumu uvedená v § 70 písm. c) s. ř. s., podle kterého jsou ze soudního přezkoumání vyloučena úkony správního orgánu, jimiž se upravuje vedení řízení před správním orgánem.

[15] Odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 As 137/2015 - 46, považuje zdejší soud na rozdíl od stěžovatele za příléhavý. Právo vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění je totiž jednoznačně procesním právem daňového subjektu. Toto právo se nijak nedotýká hmotného práva, které zakládá daňovému subjektu daňovou povinnost zasahující do jeho subjektivní sféry. Souvislost mezi skutkovými zjištěními učiněnými v průběhu daňové kontroly a rozhodnutím o daňové povinnosti na výše uvedeném závěru o charakteru práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění nic nemění. Jedná se totiž pouze o obecnou souvislost mezi právem procesním, které je nástrojem pro zjišťování skutkového stavu a vydání zákonného rozhodnutí ve věci samé, a právem hmotným, podle kterého je následně zjištěný skutkový stav posouzen. Případné porušení procesních práv však neznamená, že zároveň bez dalšího dojde také k porušení práva hmotného. Nelze proto přisvědčit argumentaci stěžovatele, že rozhodnutí žalovaného konkrétně zasáhla do jeho práva na správné a objektivní stanovení daňové povinnosti.

[16] K poukazu stěžovatele na komunikaci mezi jeho účetním a správcem daně a s tím související nezohlednění části důkazů správcem daně, Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel tyto skutečnosti neuvedl v žalobě, ačkoliv mu v tom nic nebránilo. Jedná se proto o skutkové novoty ve smyslu § 109 odst. 5 s. ř. s., k nimž Nejvyšší správní soud nepřihlížel. Nadto při posuzování přípustnosti žaloby se soud nezabývá meritorními otázkami správnosti a zákonnosti postupu žalovaného.

[17] Stěžovateli lze přisvědčit potud, že není jisté, zda se bude moci bránit opravným prostředkem proti meritornímu rozhodnutí, případně následně i žalobou ve správním soudnictví, neboť není jisté, zda taková rozhodnutí budou vydána. Stěžovatelem napadená rozhodnutí totiž byla vydána v průběhu daňové kontroly. Jak bylo uvedeno výše, výsledky daňové kontroly však ještě nemusejí nutně vést k vydání rozhodnutí ve věci samé (vydání platebního výměru doměřujícího daň), tj. rozhodnutí, které by do hmotných práv stěžovatele zcela jistě zasáhlo. V okamžiku, kdy daňová kontrola probíhá, tedy není jisté, jakým způsobem bude ukončena

pokračování

a zda daňový subjekt bude moci namítat nesprávnost jednotlivých procesních úkonů správce daně v odvolání proti meritornímu rozhodnutí.

[18] V posuzované věci je však charakter rozhodnutí žalovaného takový, že nemůže představovat zásah do hmotných subjektivních veřejných práv stěžovatele. Jak již bylo uvedeno výše, rozhodnutí žalovaného představují procesní úkony zajišťující průběh řízení. Žalovaný rozhodnutími v posuzované věci nerozhodoval o právech či povinnostech stěžovatele, resp. nezasahoval do jeho hmotných veřejných subjektivních práv.

[19] Pro posouzení věci tak jsou relevantní závěry, k nimž dospěl rozšířený senát zdejšího soudu v bodě 20 usnesení ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 5, č. Sb. NSS 2206/2011, v němž vyslovil, že *„zásabová žaloba chrání proti jakýmkoli jiným aktům či úkonům veřejné správy směřujícím proti jednotlivci, které jsou způsobilé zasáhnout sféru jeho práv a povinností a které nejsou pouhými procesními úkony technicky zajišťujícími průběh řízení.“* Na citované usnesení navázala další judikatura zdejšího soudu. V rozsudku ze dne 4. 11. 2015, č. j. 2 As 198/2015 - 20, pak zdejší soud vyslovil, že *„předpokladem důvodnosti žaloby na určení nezákonnosti zásabu je však i nadále to, že se předně musí o nezákonný zásah do práva žalobce vůbec jednat. V případě, že žalobci žádné veřejné subjektivní právo nespědí, nelze mluvit ani o deklaraci nezákonného zásabu do něj.“*

[20] Přílehlavý pro posuzovanou věc je rovněž bod 42 usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. Sb. NSS 3566/2017, v němž mimo jiné uvedl, že *„pomocí zásabové žaloby nicméně nelze docílit „předstížného“ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásabu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, podle něhož „prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásabem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení“).*

[21] Nejvyšší správní soud má stejně jako krajský soud za to, že v posuzované věci je třeba vycházet také z rozsudku rozšířeného senátu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 - 160, v němž vyslovil, že *„pokud je zjevné a nepochybné, že jednání popsané v žalobě nemůže být vzhledem ke své povaze, povaze jeho původce či jiným okolnostem „zásabem“ ve smyslu legislativní zkratky v § 84 s. ř. s., i kdyby byla tvrzení žalobce pravdivá, musí být taková žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jelikož chybí podmínka řízení spočívající v přípustitelném (plausibilním) tvrzení nezákonného zásabu.“* Zdejší soud si je vědom, že posledně citovaný rozsudek byl zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18. K tomuto zrušení však Ústavní soud přistoupil z důvodů, které na výše poukazovaný právní závěr neměly vliv, a tento proto ob stojí i po vydání zrušujícího nálezu.

[22] S ohledem na výše uvedenou argumentaci a ustálenou judikaturu zdejšího soudu Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce stěžovatele, že není správné posouzení krajského soudu, že rozhodnutí žalovaného nejsou nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s.

[23] Na výše uvedeném nemůže nic změnit ani polemika stěžovatele s názorem vysloveným krajským soudem nad rámec potřebného odůvodnění o tom, že stěžovatel neměl k podání žaloby proti rozhodnutí ze dne 27. 6. 2019 ani procesní legitimaci. Pokud žaloba proti oběma rozhodnutím žalovaného není přípustná a byla správně odmítnuta, šlo ze strany krajského soudu již o nadbytečnou úvahu, k níž se proto Nejvyšší správní soud nemusí vyjadřovat.

#### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[24] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[25] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 13. listopadu 2019

Mgr. Aleš Roztočil  
předseda senátu