



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **J. D.**, zast. Mgr. Jaroslavem Mazůrkem, advokátem se sídlem Konviktská 291/24, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 6. 2020, čj. 15 A 59/2019-42,

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 :

[1] Žalobce podal u krajského soudu zásahovou žalobu, v níž se domáhal určení nezákonnosti zásahu žalovaného. Zásahem byl podle žalobce postup žalovaného, který žalobci neposkytl požadovanou patnáctidenní lhůtu k vyjádření k výsledkům daňové kontroly a namísto toho vydal dne 19. 2. 2019 dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015 a na DPH za zdaňovací období měsíců říjen 2014 až prosinec 2015.

[2] Krajský soud žalobu zamítl. Žalobcem tvrzené postupy žalovaného nejsou zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Neposkytnutí žalobcem požadované dodatečné lhůty k vyjádření představuje toliko procesní postup žalovaného, který není způsobilý zasáhnout žalobce samostatně, ale až v návaznosti na výsledné rozhodnutí o stanovení daně. Žalobci není třeba poskytovat soudní ochranu samostatně prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem (§ 82 s. ř. s.), nýbrž až následně prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí (§ 65 a násl. s. ř. s.).

[3] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu obsáhlou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti v první řadě tvrdí, že krajský soud

nesprávně vyložil judikaturu NSS. Zpráva o výsledcích daňové kontroly není samostatným rozhodnutím, proti tomuto aktu se nelze bránit žalobou. Přitom má tato zpráva markantní dopad na další postup správce daně – zde to vedlo k vydání dodatečných daňových výměrů proti stěžovateli. Nelze akceptovat názor, že stěžovatel musí celou věc „přetrpět“ až do doby vydání rozhodnutí odvolacího orgánu na základě „*zcela nesprávné, chybné a nedostatečné zprávy o daňové kontrole*“.

[4] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[5] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Krajský soud správně vyšel z rozsudku ze dne 29. 1. 2020, čj. 10 Afs 304/2019-39, č. 3974/2020 Sb. NSS, věc *Hortim-International*. V rozsudku *Hortim* podal NSS komplexní výklad smyslu a účelu zásahové žaloby a jejího vztahu k žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. NSS především odmítl pojetí správního soudu jako supervizora správního orgánu, průběžně monitorujícího sérií zásahových žalob postupy veřejné správy (právní věta I a body 20 a 21). Nezákonnosti spojené se seznámením daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a s jeho vyjádřením k tomuto výsledku (§ 88 odst. 3 daňového řádu) nemohou být nezákonným zásahem (právní věta III a body 27 až 31 rozsudku *Hortim*).

[8] Nynější stěžovatel především, podobně jako stěžovatelky ve věci 10 Afs 304/2019, *Hortim*, usiluje o **paralelní** ochranu práv. Snaží se o to „preventivně“ podáním zásahové žaloby již v průběhu samotného daňového řízení, byť možnost soudní ochrany proti (údajným) nezákonnostem v postupu žalovaného bude mít v soudním řízení ve věci samotného doměření daně. A to samozřejmě jen tehdy, pokud se mu nedostane ochrany již v odvolacím řízení uvnitř daňové správy. Právě tato snaha o „zmnožení“ soudní ochrany je základním problémem nynějšího procesního postupu stěžovatele. Stěžovatel sice mnoha slovy napadá závěry krajského soudu, jeho zásahová žaloba však ve skutečnosti popírá smysl a funkci tohoto žalobního typu v soudním řízení správním (viz dále).

[9] Podle § 82 s. ř. s. může podat žalobu každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo.

[10] Zásahová žaloba není univerzálním prostředkem ochrany proti *jakémukoliv* úkonu správního orgánu, který se žalobci nelíbí. Právě naopak, je subsidiárním prostředkem ochrany, a to buď vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů (viz § 85 s. ř. s., srov. k tomu např. stěžovatelem samým citované usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS, věc *Lesy Vyšší Brod*), nebo vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví. Zásahová žaloba tedy plní roli prostředku ochrany tam, kam ochrana žalobou proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, čj. 7 Aps 3/2008-98, *Olomoucký kraj*, bod 18).

[11] Stěžovatel má samozřejmě pravdu, že podle okolností může být zahájení i provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, proti kterému je možné brojit zásahovou žalobou

pokračování

dle § 82 a násl. s. ř. s. (viz již cit. usnesení rozšířeného senátu 2 Afs 144/2004, *Lesy Vyšší Brod*). Daňová kontrola může představovat nezákonný zásah (§ 82 a násl. s. ř. s.) ve svém celku, např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou, eventuálně původně zákonná kontrola se stane nezákonnou např. v důsledku nepřijatelných průtahů na straně správce daně (k posléze uvedenému se vztahuje stěžovatelem cit. rozsudek ze dne 5. 2. 2015, čj. 9 Afs 279/2014-29, č. 3199/2015 Sb. NSS, věc *Easy Working*, který vysvětluje, že i proti nezákonným průtahům při daňové kontrole se použije žaloba zásahová, nikoliv nečinnostní, viz zejm. body 16 až 19 rozsudku *Easy Working*).

[12] Nezákonná daňová kontrola a s ní spojené požadavky jsou ve svém celku ve vztahu k daňovému subjektu zpravidla natolik invazivní, že lze hovořit o přímém zkrácení na právech ve smyslu § 82 s. ř. s. Bez poskytnutí ochrany proti probíhající nezákonné daňové kontrole formou žaloby podle § 82 s. ř. s. by byly kontrolované subjekty ponechány napospas možné svévoli veřejné moci, zejména pokud by kontrola nevyústila v žádné správní rozhodnutí, které by bylo možné napadnout (základní) žalobou proti rozhodnutí upravenou v § 65 násl. s. ř. s. (srov. již cit. usnesení rozšířeného senátu 2 Afs 144/2004, *Lesy Vyšší Brod*, nebo nověji usnesení téhož senátu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, věc *ALGON PLUS*, bod 42, kde je vysvětleno, za jakých okolností se lze bránit proti daňové kontrole jako celku).

[13] Takový zásah (nezákonnost daňové kontroly jako celku nebo nepřijatelné průtahy spojené s kontrolou) stěžovatel netvrdí. Nebrojí proti daňové kontrole jako takové, neříká, že neměla být vůbec zahájena (např. s ohledem na prekluzi daň stanovit, nebo s ohledem na to, že by šlo o protizákonně opakovanou daňovou kontrolu), netvrdí ani nezákonnou nečinnost správce daně při kontrole. Stěžovatel namísto toho tvrdí, že mu žalovaný (údajně) neposkytl požadovanou patnáctidenní lhůtu k vyjádření k výsledkům daňové kontroly. Stěžovatel tak chce rozšířit zásahovou žalobu daleko mimo rámec, kam dle zákona patří.

[14] NSS připouští, že zásahovou žalobou „*lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu*“ (viz cit. usnesení rozšířeného senátu 1 Afs 183/2014, *ALGON PLUS*, bod 42). Jde tedy vesměs o mimořádně invazivní úkony správce daně typu prohlídek v podnikatelských prostorách, provádění místního šetření v daňovém řízení (rozsudek ze dne 20. 8. 2008, čj. 1 Aps 1/2008-59), anebo třeba zásahy do práva na informační sebeurčení podnikatele (nález ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, *EUROVIA*, kde šlo o dlouhodobé zadržování dokumentů obchodní společnosti).

[15] Přezkoumání zákonnosti vedení daňového řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by však bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudního řádu správního. Rozšířený senát potvrdil, že pomocí zásahové žaloby „*nelze docílit „předstížného“ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jimž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň*“ (usnesení rozšířeného senátu ve věci *ALGON PLUS*, bod 42).

[16] Stěžovatel se snaží ze zásahové žaloby „vyrobiť“ jakýsi supervizní mechanismus, který by průběžně kontroloval zákonnost všech významnějších dílčích kroků správce daně. Extenzivní výklad pojmu *zásah* by umožnil rozložit daňové řízení na dlouhou řadu individuálních zásahů, které by mohl daňový subjekt napadnout nespočtem zásahových žalob. Zásahová žaloba

však nemá „štěpit“ jednotlivé úkony správního či daňového řízení do desítek či stovek různých zásahů. Samostatný přezkum takových úkonů ve správním soudnictví by snadno mohl nepřiměřeně prodloužit, ba dokonce v některých případech i zhatit cestu ke konečnému rozhodnutí o věci (takto cit. věc 10 Afs 304/2019, *Hortim*, bod 20, s citacemi další judikatury).

[17] Je nabíledni, že pojetí soudu jako supervizora správního orgánu, průběžně monitorujícího postupy veřejné správy, je v rozporu se základními principy soudního řízení správního, především s principem subsidiarity (§ 5 s. ř. s.). Především je však v rozporu se základními zásadami demokratického právního státu, zejména s principem dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy) – zde dělby moci mezi justici a exekutivu (shodně cit. věc 10 Afs 304/2019, *Hortim*, bod 21).

[18] Jak shrnul Ústavní soud, je třeba odlišit na jedné straně procesní úkony správního orgánu, jejichž účinek se může (mimo samotný průběh řízení) ve sféře účastníka projevit jen v souvislosti s výsledným rozhodnutím, a naproti tomu na straně druhé procesní úkony či opomenutí správního orgánu, „jejichž důsledek se neprojeví nutně v podobě výsledného rozhodnutí, ale které jsou způsobilé účastníka zasáhnout samy i jinak než prostřednictvím takového rozhodnutí“. Jen proti posléze uvedené skupině lze připustit zásahovou žalobu. Naproti tomu proti procesním úkonům správního orgánu, které nemohou dotčenou osobu zasáhnout samostatně, ale až v návaznosti na výsledné správní rozhodnutí, je soudní ochrana poskytována až prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (náleze ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, *ZCZ*, body 32, 33 a 35).

[19] Je tedy zřejmé, že postup žalovaného, který (údajně) stěžovateli neposkytl požadovanou patnáctidenní lhůtu k vyjádření k výsledkům daňové kontroly, nemohl být nezákonným zásahem. Seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a na něj navazující lhůta k vyjádření k tomuto výsledku (§ 88 odst. 3 daňového řádu) vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž se bude vycházet při zpracování zprávy o daňové kontrole. Jeho prostřednictvím se výsledek kontrolního zjištění předkládá daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu je naproti tomu koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění (rozsudek ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016-45, věc *PD TECHNOLOGIE*, bod 11).

[20] Pokud na základě kontrolního zjištění bude doměřena daň, byť byla předtím porušena procesní práva daňového subjektu (např. procesní práva vyjmenovaná v § 88 daňového řádu), může daňový subjekt uplatnit své výhrady v rámci odvolání. Nepomůže-li mu odvolací orgán, může se proti procesním pochybením bránit v žalobě proti rozhodnutí podle § 65 násl. s. ř. s. Porušení práv dle § 88 daňového řádu není s to účastníka řízení zasáhnout jinak než prostřednictvím eventuálního doměření daně (náleze III. ÚS 2383/19, bod 31).

[21] Stěžovatel se pokouší NSS přesvědčit tím, že (údajně) vadný postup žalovaného přispívá k potřebě vynakládat finanční prostředky na zastoupení advokátem či daňovým poradcem v daňovém řízení. Tím ale stěžovatel přece neříká nic jiného, než co jasně plyne z principu subsidiarity správního soudnictví (§ 5 s. ř. s., viz bod [17] shora) – samozřejmě, že jakékoliv řízení nese pro jeho účastníky určité náklady. To ale neznamená, že bude účastník řízení dle libosti a zcela mimo zákonný rámec opomíjet stanovený proces a okamžitě požadovat soudní ochranu.

[22] NSS proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

pokračování

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

V Brně dne 7. října 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu