



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **R. V.**, bytem N. L. 551/34a, P., zast. Mgr. Filipem Němcem, advokátem se sídlem Opletalova 1535/4, Praha, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 5. 2020, č. j. 22 A 85/2019 - 37,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost proti výroku II. a III. usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 5. 2020, č. j. 22 A 85/2019 - 37, **se zamítá.**
- II.** Ve zbytku **se** kasační stížnost **odmítá.**
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o části kasační stížnosti, která byla zamítnuta.
- IV.** Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o části kasační stížnosti, která byla odmítnuta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného usnesení, kterým Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) odmítl žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu (tzv. zásahová žaloba), který měl spočívat v tom, že žalovaný nedoručil stěžovateli kontrolní zjištění, upíral mu právo nechat se zastupovat při daňové kontrole, nebral v úvahu podání jeho zástupce a přistupoval k podáním třetí osoby, Mgr. Jaroslava Horkého, jako k podáním stěžovatele.

[2] Ze správního spisu vyplývá, že zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015 předcházela komunikace žalovaného s daňovým poradcem Mgr. Jaroslavem Horkým, který stěžovatele zastupoval na základě plné moci ze dne 19. 5. 2005. Vzhledem k tomu, že se Mgr. Horký opakovaně omluvil z domluveného zahájení

daňové kontroly, vydal žalovaný výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 29. 3. 2018, č. j. 1346920/18/3205-60561-800560. Dne 4. 4. 2018 se Mgr. Horký dostavil k žalovanému a kontrola byla zahájena, přičemž dne 7. 4. 2018 podal v reakci na citovanou výzvu stížnost podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění relevantním pro posuzovanou věc (dále jen „daňový řád“).

[3] Dne 9. 4. 2018 obdržel žalovaný do datové schránky podání označené jako „*vyjádření k zahájení daňové kontroly*“ od GOODWILL PARTNER, s.r.o. (dále jen „společnost GP“), společně s plnou mocí ze dne 6. 4. 2018, kterou jí poskytl stěžovatel k zastupování ve všech daňových věcech s výjimkou předložení daňových přiznání a hlášení; plná moc však nebyla opatřena uznávaným elektronickým podpisem (jednalo se o naskenovanou podepsanou listinu). V následujících dnech žalovaný obdržel dalších sedm podání od společnosti GP. Podle úředních záznamů založených ve spise se žalovaný dne 10. 4. 2018, dne 11. 4. 2018, dne 16. 4. 2018 a dne 17. 4. 2018 telefonicky spojil s Mgr. Horkým a se stěžovatelem osobně, poslední z uvedených dnů však již stěžovatel telefon nezvedal. Účelem těchto hovorů bylo vyjasnit situaci ohledně zastoupení, nicméně ani Mgr. Horký, ani stěžovatel sám žalovanému neposkytli jednoznačnou odpověď. Dne 17. 4. 2018 se žalovaný telefonicky spojil s JUDr. Viktorem Šmejkaem, který byl na podáních společnosti GP uveden jako jejich autor. Vzhledem k tomu, že nebyla plná moc společnosti GP opatřena uznávaným elektronickým podpisem, žalovaný ji neuznal jako účinnou, a proto výzvou ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2066801/18/3205-00510-807079, společnosti GP uložil, aby uvedenou vadu odstranila ve lhůtě osmi dnů. Tentýž den také společnost GP vyzval, aby ve stejné lhůtě odstranila vadu ostatních podání spočívající v nedostatku podpisu oprávněné osoby.

[4] Na uvedené výzvy společnost GP reagovala podáními ze dne 3. 5. 2018 a 4. 5. 2018, v nichž mj. vyjádřila názor, že je plná moc ze dne 6. 4. 2018 vůči žalovanému účinná od okamžiku jejího doručení a požádala o prodloužení lhůty. Ve dnech 11. 5. 2018 a 14. 5. 2018 žalovaný žádosti o prodloužení lhůt vyhověl a obě lhůty prodloužil o dva dny. Vzhledem k tomu, že společnost GP jménem stěžovatele mezitím zaslala žalovanému dalších osm podání, vyzval žalovaný k odstranění vad ve lhůtě osmi dnů i v jejich případě a upozornil společnost GP, že pokud bude i nadále činit podání na základě vadné plné moci, bude je považovat za neúčinná bez dalšího. Společnost GP vytýkané vady neodstranila a žalovaný vyhotovil úřední záznamy o neúčinnosti jejích podání. Společnost GP činila podání i nadále, žalovaný již však pouze vyhotovoval úřední záznamy o jejich neúčinnosti a se jmenovanou společností dále nekomunikoval.

[5] Při daňové kontrole činil nadále podání i Mgr. Horký. Dne 2. 7. 2018 podal stížnost podle § 261 daňového řádu, v níž znovu zpochybňoval správnost výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly, a poté, co byla vyhodnocena jako nepřijatelná, učinil dne 12. 8. 2018 podání, v němž navrhoval prověření způsobu vyřízení této stížnosti. Rovněž jemu byla žalovaným doručena výzva k prokázání skutečností, které byly pro výsledek daňové kontroly stěžovatele rozhodné, na níž reagoval žádostí o prodloužení lhůty ze dne 6. 11. 2019. Dne 12. 2. 2020 bylo Mgr. Horkému doručeno do jeho datové schránky rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření ke kontrolním zjištěním, na kterou Mgr. Horký nezareagoval. Dne 4. 3. 2020 předvolal stěžovatele k projednání zprávy o daňové kontrole na den 16. 3. 2020. Následně obdržel žalovaný několik podání od Mgr. Horkého a společnosti GP. Mgr. Horký již výslovně uváděl, že stěžovatele od roku 2018 nezastupuje a veškerá podání údajně činil jen proto, aby očistil své profesní jméno, neboť před začátkem daňové kontroly mu žalovaný kladl dle jeho názoru neoprávněně za vinu, že neumožnil zahájení daňové kontroly.

pokračování

II. Rozhodnutí krajského soudu

[6] Stěžovatel podal dne 29. 10. 2019 zásahovou žalobu. Nezákonné zásahy spatřoval v tom, že (i) mu žalovaný nedoručil kontrolní zjištění a ani jinak nepokračoval v úkonech daňové kontroly a (ii) opakovaně mu odepřel právo nechat se zastoupit v daňovém řízení. Podáním ze dne 22. 4. 2020 (poté, co žalovaný učinil úřední záznam o kontrolním zjištění a určil stěžovateli lhůtu k vyjádření) stěžovatel změnil žalobní petit; nezákonné zásahy spatřoval v tom, že žalovaný (i) nedoručil kontrolní zjištění zástupci stěžovatele a neposkytl mu možnost vyjádřit se k tomuto zjištění, (ii) upíral stěžovateli právo nechat se zastoupit, (iii) nebral v úvahu podání činěná stěžovatelovým zástupcem, (iv) přičítal stěžovateli úkony činěné dřívějším zástupcem Mgr. Horkým i po ukončení zastupování. Veškerá žalobní argumentace se však týkala toho, že žalovaný pochybil, pokud plnou moc neuznal.

[7] Krajský soud v záhlaví označeným usnesením připustil změnu žalobního návrhu ze dne 22. 4. 2020 (výrok I.), současně žalobu podle § 46 odst. 1 písm. d) v návaznosti na § 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), odmítl (výrok II.), a dále rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok III.) a že se stěžovateli (žalobci) vrací zaplacený soudní poplatek (výrok IV.).

[8] Podle krajského soudu je zásahová žaloba v případě probíhající daňové kontroly přípustná jen ve výjimečné situaci, která ve stěžovatelově případě nenastala. Stěžovatelovo právo na spravedlivý proces nebylo zmařeno, neboť žalovaný činil procesní kroky k odstranění vad plné moci a jiných podání, nebyl ovšem úspěšný; žalovaný opakovaně vyzýval společnost GP k odstranění vad plné moci a ostatních podání, pokud však plnou moc žalovaný neuznal, trvalo i nadále předchozí zastoupení Mgr. Horkým, a to až do jeho podání ze dne 5. 3. 2020, v němž konstatoval, že stěžovatele nezastupuje. Stěžovatel spatřoval nezákonné zásahy v jednotlivých procesních krocích žalovaného, podle judikatury Nejvyššího správního soudu však takové kroky, které zpravidla vedou k vydání rozhodnutí, nelze podrobovat přezkumu v rámci řízení o zásahové žalobě. Vzhledem k tomu, že základním motivem žaloby bylo neuznání plné moci předložené společností GP, ostatní tvrzené zásahy se od uvedeného odvíjejí a nejedná se tak o úkony, které by měly zasahovat do soukromé sféry žalobce. Samotné neuznání plné moci může být namítáno při přezkumu řízení o doměření daně a ze shodných tvrzení účastníků vyplynulo, že daň byla stěžovateli dodatečně stanovena, a nic mu tak nebránilo v tom, aby se bránil odvoláním a následně žalobou proti rozhodnutí. Přezkum úkonu spočívajícího v neuznání plné moci v rámci řízení o zásahové žalobě by byl v rozporu s principem subsidiarity, neboť by byla tatáž otázka posuzována dvakrát – přitom má v takovém případě přednost žaloba proti rozhodnutí.

III. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a stěžovatelova replika

[9] Stěžovatel proti usnesení krajského soudu brojí kasační stížností. Krajský soud dle jeho názoru nesprávně posoudil otázku neplatnosti uplatnění plné moci cestou datové zprávy z datové schránky společnosti GP. Tato společnost trvala na tom, aby žalovaný uznal uplatněné plné moci a stejně také instruovala stěžovatele – nešlo o naschvál, ale o setrvání na požadavcích právní jistoty. Žalovaný pochybil, pokud neuznal plnou moc tak, jak ji společnost GP předložila, což ostatně později uznal i Finanční úřad pro hlavní město Prahu. Krajský soud též pochybil tím, že žalobu odmítl, ačkoliv meritorně posoudil rozhodující otázku: rozhodl, že plná moc nebyla v období mezi lety 2018 a 2020 účinná. Formou usnesení tedy vydal rozhodnutí, které bylo spíše rozsudkem. Stěžovatel dále uvedl argumentaci ohledně pochybení žalovaného, pokud předloženou plnou moc neuznal, a vyjádřil nesouhlas s některými tvrzeními představenými žalovaným v řízení před krajským soudem. Dále navrhl provedení důkazu výsledkem Mgr. Horkého, který měl dosvědčit, do kdy byl zmocněncem stěžovatele a kdy sdělil správci

daně, že bylo jeho zmocnění ukončeno. Navrhl též provést důkaz správním spisem ohledně toho, od kdy žalovaný evidoval plnou moc a kdy a na základě čeho ji uznal za platnou. Vzhledem k tomu, že byla plná moc udělena pro „*harmonizované i neharmonizované daně*“, žalovaný neuznáním plné moci jednal v rozporu s požadavky na stabilitu stanovení a výběru daně, jak vyplývají ze Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty; stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvoru Evropské unie tuto předběžnou otázku: „*Brání právo EU tomu, aby finanční úřad odpíral po dobu 2 let uznat platnost plné moci pro zatanpování daňového subjektu za situace, kdy po 2 letech plnou moc náhle uzná, a to ve zcela stejném textu a na základě původního podání společnosti poskytující daňové poradenství, tedy aniž by došlo k úpravě textu plné moci či jeho doplnění?*“ Stěžovatel závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že se v podstatě celá týká jiných důvodů, než pro které krajský soud žalobu odmítl. Stěžovatel nespecifikuje, do jakého jeho veřejného subjektivního práva žalovaný zasáhl, aniž by tento zásah byl plně konzumovatelný rozhodnutím ve věci samé. Otázku postupu žalovaného při posouzení zmocnění stěžovatele soud v napadeném usnesení hodnotil výlučně pro účel otázky, zda může typově jít o nezákonný zásah. Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[11] Stěžovatel v replice uvedl, že podle krajského soudu lze připustit zásahovou žalobu proti postupu správních orgánů při daňové kontrole pouze ve výjimečných situacích, přitom však právo být zastoupen v řízení před orgánem státní moci je ústavním právem, jehož porušení jistě výjimečnou situaci zakládá již z jeho existenciálního a esenciálního charakteru. Přijetí žaloby by též přispělo ke zhojení vad ještě před vydáním meritorního rozhodnutí a vyhovovalo by tedy též „*pragmatickému řešení*“. Poukázal též na to, že Finanční úřad pro hl. město Prahu akceptoval stěžovatelovu plnou moc totožné podoby a totožného způsobu doručení jako v nyní posuzovaném případě.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost proti výroku IV. napadeného usnesení krajského soudu, jímž bylo rozhodnuto o vrácení zaplaceného soudního poplatku stěžovateli, není přípustná, neboť se v tomto rozsahu jedná toliko o rozhodnutí, kterým se upravuje vedení řízení ve smyslu § 104 odst. 3 písm. b) s. ř. s. (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2020, č. j. 4 As 441/2019 - 22); stěžovatel nadto v tomto směru nepředstavil žádnou argumentaci.

[13] Stejně tak je nepřipustná kasační stížnost proti výroku I. napadeného usnesení, kterým krajský soud vyhověl stěžovateli a připustil změnu žalobního návrhu. Jak již Nejvyšší správní soud vyložil v rozsudku ze dne 16. 3. 2021, č. j. 5 As 160/2020 - 66, kasační stížnost není přípustná samostatně proti výroku o (ne)připuštění změny žalobního návrhu; výhrady v tomto směru mohou být uplatněny v rámci kasační stížnosti proti rozhodnutí, kterým se řízení končí, a to zejména pokud je na (ne)připuštění návrhu navázán důvod, pro který krajský soud vydal pro stěžovatele nepříznivé rozhodnutí. O takovou situaci se však v nyní posuzovaném případě zjevně nejedná – krajský soud totiž změnu žalobního návrhu připustil a odmítnutí žaloby nebylo způsobeno touto změnou. Nadto byl stěžovatel ohledně změny žalobního návrhu procesně úspěšný, což je rovněž důvodem pro nepřipustnost kasační stížnosti; viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012 - 41, č. 3321/2016 Sb. NSS, podle jehož právní věty platí: „*Kasační stížnost podaná účastníkem, který byl v řízení před krajským soudem procesně úspěšný a který nenamítá, že krajský soud měl výrokem ve věci rozhodnout jinak, je podle § 104 odst. 2 s. ř. s. nepřipustná.*“ Ačkoliv stěžovatel výrok o připuštění změny žalobního návrhu z povšechně zformulovaného petitu kasační stížnosti nevyпустиł, ze samotné argumentace kasační

pokračování

stížnosti nevyplývá, že by proti připuštění jeho vlastního návrhu měl stěžovatel v úmyslu brojit, resp. že by se ohledně změny žalobního návrhu domáhal, aby bylo rozhodnuto jinak.

[14] Ve zbylém rozsahu shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost přípustnou. Poté přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Skutečným důvodem, pro který stěžovatel napadá usnesení krajského soudu, je to, že byla jeho žaloba odmítnuta. V úvahu přichází pouze přezkum důvodu odmítnutí, Nejvyšší správní soud se naopak nemůže zabývat meritem věci. Pokud dospěje k závěru, že nebyly splněny podmínky pro odmítnutí žaloby, musí usnesení krajského soudu zrušit s tím, že je vázán rozhodnout věcně; v této fázi soudního řízení je tedy předčasné, aby se zdejší soud vyjadřoval k účinnosti uplatnění plné moci. Nebylo tedy nutno provést stěžovatelem navrhovaný důkaz výsledkem svědka Mgr. Horkého, neboť by se mýjel s předmětem přezkumné činnosti zdejšího soudu. Ze stejného důvodu nebylo nutno provést důkaz správním spisem – nadto dokazování obsahem správního spisu není nutno provádět, neboť se nejedná o dokazování ve smyslu § 52 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Rovněž bylo bezpředmětné předkládat Soudnímu dvoru Evropské unie stěžovatelem navrhovanou předběžnou otázku. Nejvyšší správní soud též považuje za vhodné úvodem bez rozsáhlého odůvodnění označit za nedůvodnou stěžovatelovu námitku, že krajský soud odmítl žalobu usnesením, ačkoliv žalobu posoudil meritorně – krajský soud pouze nastínil, proč dle jeho názoru nemůže být daná situace považována za výjimečnou, při níž by bylo nutno přistoupit k meritornímu přezkumu; naopak nezamýšlel autoritativně určit (ne)účinnost předložení plné moci.

[17] Nejvyšší správní soud se tedy podrobně zabýval výhradně otázkou, zda byly naplněny podmínky pro odmítnutí žaloby.

[18] Podle § 82 s. ř. s. „[k]aždý, 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 § 85 s. ř. s. je zásahová žaloba „nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný“. Přitom Nejvyšší správní soud vyslovil již v rozsudku ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, č. 720/2005 Sb. NSS, že „procesní institut žaloby proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu nemůže být vykládán jako jakási náhražka žaloby proti rozhodnutí správního orgánu a není proto ani v procesní dispozici účastníka řízení volit, kterou z těchto žalob bude pro sebe považovat za výhodnější a které řízení tedy bude iniciovat. Určujícím kritériem pro podání této žaloby totiž není jakási procesní taktika žalobce, nýbrž povaha napadeného úkonu.“ Význam subsidiarity zásahové žaloby popsal Nejvyšší správní soud též v rozsudku ze dne 19. 1. 2005, č. j. 1 Afs 16/2004 - 90, č. 1541/2008 Sb. NSS: „zákon nedává na výběr, jakými právními prostředky proti zásahu brojit; žaloba podle § 82 a násl. s. ř. s. je takovým právním prostředkem pouze tehdy, pokud právní řád jiné právní prostředky neposkytuje. **Zákon tak jednoznačně upřednostňuje jiné formy ochrany před protiprávním konáním správních orgánů a tato soudní ochrana se uplatní jen tam, kde jiná ochrana není.**“ (důraz přidán). V obecné rovině tedy lze konstatovat, že zásahová žaloba přichází v úvahu pouze v případě absence jiné možné soudní ochrany.

[19] Zásahová žaloba musí být odmítnuta, pokud je zjevné a nepochybné, že tvrzené jednání správního orgánu nemůže být nezákonným zásahem (srov. rozsudek rozšířeného

senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 - 160, č. 3687/2018 Sb. NSS). Jinými slovy, nemůže-li být tvrzené jednání z vlastní povahy zásahem, je namíste žalobu odmítnout, naopak pokud je myslitelné, aby bylo toto jednání zásahem, pak je nutno žalobu připustit k meritornímu posouzení, ačkoliv může být z okolností případu zřejmé, že v dané věci za konkrétních skutkových okolností k nezákonnému zásahu nedošlo – to je totiž otázkou posouzení důvodnosti žaloby, nikoliv její přípustnosti.

[20] Judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila, že samotné zahájení a vedení daňové kontroly může představovat nezákonný zásah (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS). Daňová kontrola nemusí vždy vyústit v doměření daně, a může tak být ukončena, aniž by bylo vydáno rozhodnutí, proti kterému by se bylo možno bránit odvoláním a následně žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Přitom samotný průběh daňové kontroly může být natolik invazivní, že při jejím nezákonném vedení lze hovořit o nezákonném zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s.

[21] Za nezákonný zásah lze považovat především mimořádně invazivní úkony správce daně jako prohlídky v podnikatelských prostorách (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS), provádění místního šetření v daňovém řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2008, č. j. 1 Aps 1/2008 - 59) nebo zásahy do práva na informační sebeurčení podnikatele (zadržování jeho dokumentů – nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, č. 94/2018 Sb. ÚS). Jedná se o takové zásahy, které daňovému subjektu způsobí určitou újmu bez dalšího; ať již k doměření daně dojde, či nikoliv, citelný zásah do práv daňového subjektu se již stal (resp. k němu stále dochází), a je proto namíste mu poskytnout soudní ochranu formou zásahové žaloby.

[22] Je třeba odlišit na jedné straně čistě 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 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019 - 39).

[23] U druhé z uvedených skupin je zcela evidentní, že existence nezákonného zásahu přichází v úvahu. V případě první skupiny úkonů správce daně pak přichází v úvahu nezákonný zásah pouze, pokud jsou dány výjimečné okolnosti případu a zásah je dostatečně intenzivní. Jakkoliv je právo na spravedlivý proces podle čl. 36 an. Listiny základních práv a svobod zcela esenciálním požadavkem právního řádu a lze jej považovat za jeden z pilířů právního státu, nelze zapomínat na jeho skutečný účel. Tím je zajistit spravedlivé rozhodování soudů a jiných orgánů veřejné moci – procesní postup je prostředkem k uplatnění či ochraně hmotných práv, která bez postupu k jejich vymožení zůstávají toliko hypotetickou záležitostí. Ačkoliv tedy bez spravedlivého procesu nelze očekávat správné stanovení hmotných práv, a spravedlivost procesu je tím pádem neodmyslitelným požadavkem kladeným na každé řízení před orgány veřejné moci, zůstává spravedlivý proces primárně *prostředkem* ochrany subjektivních práv, nikoliv jejím *účelem* – zajisté je nutno poskytovat ochranu i právům procesním, nelze ovšem zapomínat na jejich vazbu k výsledku řízení; ostatně ani shledání vady řízení nemusí nutně znamenat nezákonnost v tomto řízení vydaného rozhodnutí. Obrazně řečeno, spravedlivý proces představuje jedinou cestu, o které je známo, že vede ke kýženému cíli – spravedlivému rozhodnutí. Pokud se orgán veřejné moci vydá jinou cestou, jeho rozhodnutí může být spravedlivé, nicméně není způsob, jak tuto možnost ověřit, a proto je třeba takové rozhodnutí zrušit. Zásahy do práva na spravedlivý proces

pokračování

zpravidla mají odraz též v (ne)zákonosti rozhodnutí ve věci samé, a je tedy třeba s ohledem subsidiaritu zásahové žaloby vyčkat vydání samotného rozhodnutí a posléze brojit proti němu.

[24] Prosté procesní pochybení bez jakéhokoliv negativního dopadu do sféry účastníka řízení by jen stěží mohlo představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Výjimečné okolnosti by pak měly odůvodňovat, proč nelze vyčkat na vydání věcného rozhodnutí. Pokud žádné takové okolnosti dány nejsou, nelze poskytnout soudní ochranu v režimu řízení o zásahové žalobě s ohledem na její subsidiaritu (§ 85 s. ř. s.)

[25] V nyní posuzované věci krajský soud dospěl k závěru, že se v případě neuznání uplatnění plné moci nejedná o výjimečnou situaci, v jejímž případě by mohlo jít o nezákonný zásah, a další tvrzené zásahy byly jen důsledkem tohoto postupu žalovaného. Stěžovatel kontruje, že se zajisté jedná o výjimečnou situaci, pokud je mu upíráno právo nechat se zastoupit vyplývající z Listiny základních práv a svobod. Nejvyšší správní soud konstatuje, že neuznání uplatnění plné moci samo o sobě nezpůsobuje stěžovateli žádnou konkrétní citelnou újmu. Podle čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod platí: „Každý má právo na právní pomoc v řízení před soudy, jinými státními orgány či orgány veřejné správy, a to od počátku řízení.“ Z tvrzení stěžovatele ani ze správního spisu však nevyplývá, že by stěžovateli bylo upřeno právo poradit se s profesionálními daňovými poradci podle svého výběru.

[26] Krajský soud poté, co konstatoval, že se nejedná o výjimečnou situaci, zcela logicky poukázal na možnost uplatnit stěžovatelovy námítky v řízení o odvolání proti rozhodnutí o dodatečném stanovení daně, resp. o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 s. ř. s. a žalobu odmítl s poukazem na subsidiaritu zásahové žaloby vyplývající z § 85 s. ř. s. Ze stěžovatelových tvrzení (jak žalobních, tak kasačních) nevyplývá, že by mu samotným postupem žalovaného byla způsobena nějaká reálná újma; ta mu mohla vzniknout teprve v souvislosti s dodatečným stanovením daně. Z ničeho ani nevyplývá, že by kvůli výjimečným okolnostem nemělo být možno vyčkat rozhodnutí o dodatečném stanovení daně. Nic tedy nenasvědčuje tomu, že by stěžovateli již vznikla újma, která nebude předmětem řízení při přezkumu rozhodnutí ve věci samé, resp. že by v důsledku pochybení žalovaného bylo stěžovateli znemožněno chránit svá práva v průběhu řízení o odvolání proti tomuto rozhodnutí. Zcela evidentně se tak nejedná o situaci, při níž by bylo do stěžovatelova práva na spravedlivý proces zasaženo natolik intenzivně a za natolik výjimečných okolností, že by mu bylo nutno poskytnout ochranu v rámci řízení o zásahové žalobě.

[27] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že stěžovatelova žaloba obsahovala celkem čtyři petity. Stěžovatel za nezákonný zásah považoval, že žalovaný 1) nedoručil kontrolní zjištění (bylo doručeno Mgr. Horkému), 2) neuznal plnou moc společnosti GP, 3) nepřihlížel k podáním společnosti GP a 4) přistupoval k podáním Mgr. Horkého jako k podáním stěžovatele. Jak však krajský soud správně upozornil, základním motivem stěžovatelovy žaloby bylo neuznání plné moci ze strany žalovaného. Pouze této otázky se totiž týkala jeho žalobní argumentace (pro úplnost zdejší soud uvádí, že stěžovatelova žaloba obsahovala též argumentaci ohledně nečinnosti žalovaného, nicméně ta po změně žalobního návrhu nemá žádný odraz v žalobním petitu). Pravidelným následkem veškerých stěžovatelem tvrzených pochybení žalovaného by zajisté mohla být nezákonnost rozhodnutí o dodatečném stanovení daně. Pokud se však stěžovatel cítil poškozen způsobem, jakým s ním žalovaný jednal, a pokud tato újma nemůže být dle jeho názoru zhojena při následném řízení o odvolání proti rozhodnutí o dodatečném stanovení daně, resp. při řízení o žalobě proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., bylo v souladu s dispoziční zásadou ovládající řízení před správními soudy na něm, aby tuto újmu jasně specifikoval. Není úkolem správních soudů, aby za žalobce domýšlely jejich argumentaci a dohlížely všech možných eventualit, jak by mohlo být do jejich práv zasaženo. Pokud tak stěžovatel neučinil (a nečiní tak ani v kasační stížnosti), krajskému soudu s ohledem na již zmiňovanou subsidiaritu zásahové žaloby nezbylo

než žalobu odmítnout a odkázat stěžovatele na zákonem předvídanou obranu proti rozhodnutí o dodatečném stanovení daně, při níž mohou být veškerá stěžovatelem popsaná „příkoří“ posouzena.

[28] Jak též správní upozornil krajský soud, ze shodných tvrzení účastníků řízení vyplynulo, že byla stěžovateli na základě daňové kontroly dodatečně stanovena daň z příjmů fyzických osob. Zjevně se tedy nejedná o případ, kdy by stěžovateli nebylo umožněno bránit svá práva při přezkumu rozhodnutí o dodatečném stanovení daně.

V. Závěr a náklady řízení

[29] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji ve vztahu k výroku II. a na něm závislému výroku III. usnesení krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl (výrok I. tohoto rozsudku). Kasační stížnost proti výrokům I. a IV. napadeného usnesení shledal nepřipustnou, a proto ji v tomto rozsahu odmítl podle § 120 a § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (výrok II. tohoto rozsudku).

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti směřující proti výrokům II. a III. napadeného usnesení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o této části kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (výrok III. tohoto rozsudku). O náhradě nákladů řízení o části kasační stížnosti směřující proti výrokům I. a IV. napadeného usnesení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 3 a § 120 s. ř. s., podle nichž nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta (výrok IV. tohoto rozsudku).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 30. dubna 2021

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu