



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **NIVOVIA a.s.**, se sídlem Malostranské náměstí 5/208, Praha 1, zast. JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D, advokátem se sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 29. 1. 2021, č. j. 9 A 56/2020 - 46,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného usnesení Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla pro nepřipustnost odmítnuta žaloba na ochranu před nezákonným zásahem; ten stěžovatel spatřoval ve vydání výzvy k podání daňového tvrzení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 ze dne 11. 3. 2020. Požadoval, aby městský soud žalovanému zakázal, aby v nezákonném zásahu pokračoval, a přikázal mu, aby obnovil stav před zásahem, tedy, aby zastavil vyměřovací řízení ohledně daně vybírané srážkou za uvedené zdaňovací období.

[2] V žalobě stěžovatel namítal, že zahájením vyměřovacího řízení na základě výzvy žalovaného byl přímo zkrácen na svých právech; výzva představuje zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., který byl zaměřen přímo proti němu a byl nezákonný, neboť 1/ výzva byla vydána žalovaným bez podkladu ve spisu a na základě instrukce místně nepříslušného správce daně a její vydání vůbec nepředcházelo posouzení naplnění zákonných podmínek pro její vydání příslušným

správce daně, 2/ jediným smyslem vydání výzvy bylo prodloužení lhůty pro stanovení daně, 3/ žalovaný vydal výzvu na základě nesprávných skutkových zjištění.

[3] **Městský soud** dospěl k závěru, že stěžovatel má na ochranu před procesním úkonem správce daně spočívajícím v zahájení vyměřovacího řízení na základě výzvy dle § 145 daňového řádu k dispozici jiný právní prostředek, kterým je žaloba proti rozhodnutí správního orgánu.

[4] Městský soud odkázal na ustálenou rozhodovací praxi, dle které je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem pouze subsidiárním prostředkem ochrany v případech, kdy žalobce nemá k dispozici žádné jiné právní prostředky; odkázal na rozsudky NSS ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Aps 4/2011 - 80, ze dne 19. 1. 2005, č. j. 1 Afs 16/2004 - 90, ze dne 26. 7. 2007, č. j. 2 Aps 2/2007 - 72, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 243/2016 - 34, ze dne 6. 4. 2017 č. j. 1 Afs 4/2017- 40 a další. Zdůraznil, že dle konstantní judikatury v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu; účelem žaloby proti nezákonnému zásahu obecně není přezkum procesního postupu správního orgánu ve správním řízení, k tomu slouží řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. (viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 9. 2013, č. j. 9 Aps 2/2013 - 63, ze dne 31. 1. 2011, č. j. 2 Aps 4/2010 - 63, ze dne 22. 8. 2007, č. j. 1 Afs 45/2007 - 69, ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, nebo ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007 - 256). Podle posledně zmíněného rozsudku *„účelem žaloby proti nezákonnému zásahu obecně není přezkum procesního postupu správního orgánu ve správním řízení. Tento postup může být předmětem přezkumu v rámci žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, protože procesní stránka věci je neoddělitelnou součástí zákonnosti rozhodnutí. Ochranu ve vztahu ke správnímu řízení jako takovému platné právo nezabezpečuje možnost úplně negovat vedení správního řízení žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. K tomu slouží možnost podat žalobu proti rozhodnutí, v jehož vydání zpravidla vedení správního řízení vyústí“*. A dále *„přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudnímu řádu správní.“* Také podle pozdější judikatury NSS (rozsudek ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 34/2014 - 39) *„v případech, kdy je vedeno řízení, jehož výsledkem je vydání rozhodnutí, je vyloučeno, aby se adresát rozhodnutí domáhal ochrany před právními následky takového rozhodnutí žalobou podle ust. § 82 a násl. s. ř. s., neboť má možnost domáhat se ochrany podle ust. § 65 a násl. s. ř. s.“*. V rozsudku ze dne 15. 4. 2015, č. j. 1 As 199/2014 - 81, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že *„k zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. může zpravidla dojít konkrétním nezákonným úkonem správního orgánu (např. nezákonným vstupem do obydlí, vykonáním nezákonné kontroly apod.), nikoliv však samotným vedením správního řízení. Nejvyšší správní soud sice připustil, že nezákonným zásahem může být zahájení a provádění daňové kontroly. Jedním z významných argumentů pro připuštění ochrany proti daňové kontrole cestou žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu je však skutečnost, že ne vždy musí tato kontrola vyústit v rozhodnutí, proti němuž lze brojit žalobou podle § 65 s. ř. s. [viz rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 (735/2006 Sb. NSS)]. Obecně ale platí, že přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudnímu řádu správní (bližší viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007 - 256).“*

[5] Městský soud uvedl, že si je vědom usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, který se však primárně zabýval soudním přezkumem daňové kontroly, a k možnosti přezkumu výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, respektive k přezkumu zahájení a provedení doměřovacího řízení na jejím základě se výslovně nevyjádřil. Nezměnil tedy dosavadní pohled judikatury na přezkum úkonů činěných v řízení zakončovaném vydáním rozhodnutí. Nadto připustil, že možnosti soudní kontroly daňové kontroly, jako procesního postupu, a samotného doměřovacího řízení, v rámci kterého dochází k vlastnímu stanovování daňové povinnosti, se liší. Výslovně uvedl, že *„předmětem doměřovacího řízení je daňová povinnost daňového subjektu a výstupem tohoto řízení je „rozhodnutí“ správce daně (resp. odvolacího orgánu) ve smyslu*

pokračování

§ 65 odst. 1 s. ř. s., které podléhá soudnímu přezkumu na základě žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Je proto nutno důsledně rozlišovat mezi dvěma typy předmětu řízení ve správním soudnictví – na jedné straně daňovou kontrolou jako typovým předmětem řízení o zásahové žalobě podle § 82 a násl. s. ř. s. a na straně druhé samotnou daňovou povinností jako typovým předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s.“

[6] **V kasační stížnosti** stěžovatel namítá s odkazem na § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. nezákonnost usnesení městského soudu a tvrdí, že žaloba měla být věcně projednána, neboť žalovaný vydáním výzvy závažným způsobem zasáhl do práv stěžovatele.

[7] Stěžovatel uvádí, že při formulaci správní žaloby vycházel jak ze závěrů judikatury správních soudů, tak odborné literatury; také judikatura Nejvyššího správního soudu soudní přezkum těchto výzev připouští. Poukazuje na rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 282/2016 - 52, v němž se uvádí, že krajský soud „nepochybil, pokud podrobil soudnímu přezkoumání výzvy správce daně k podání dodatečného daňového příznání“ (bod 19); NSS zde odkázal přitom na dřívější usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55 (č. 3566/2017 Sb. NSS) a uvedl, že v tomto usnesení rozšířený senát „zdůraznil, že soudní ochrana před „postupem“, tedy slouží k tomu, aby uplatnění pravomoci správcem daně udržela v zákonných mezích a zabránila mu, případně zpětně deklarovala jeho protizákonnost, v případech, kdy by bylo ze zákonných mezí vykročeno. K tomu slouží ve správním soudnictví tzv. zásahová žaloba podle § 82 a násl. s. ř. s. Jí se lze bránit proti všem aspektům postupů, které mají dopady do právní sféry daňového subjektu popsané v § 82 s. ř. s.“ (bod 18). Městský soud nicméně nyní napadené usnesení opřel o rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2019, č. j. 3 Afs 271/2017- 49, ve kterém třetí senát rozhodl, že krajský soud pochybil, pokud projednal zásahovou žalobu proti výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť „stěžovatelka měla v posuzovaném případě k dispozici jiný právní prostředek, kterým se mohla domáhat ochrany svých práv, a sice žalobu proti rozhodnutí správního orgánu. Tou mohla brojit proti dodatečnému platebnímu výměru, jímž bylo rozhodnuto o její daňové povinnosti ve smyslu DPFO ze závislé činnosti za rok 2013. V rámci této žaloby potom mohla kromě případných dalších žalobních bodů uplatnit též námitky směřující na nezákonnost napadené výzvy“ (bod 28). S ohledem na výše citovanou judikaturu má stěžovatel za to, že rozsudek č. j. 3 Afs 271/2017- 49, je v rozporu s dřívější (a ustálenou) judikaturou NSS a třetí senát měl věc předložit rozšířenému senátu podle § 18 odst. 1 s. ř. s. Jelikož tak třetí senát neučinil, stěžovatel navrhuje, aby rozhodující senát v této věci buď rozhodl v souladu s dřívější (a ustálenou) judikaturou, jež zásahovou žalobu proti výzvě dle § 145 daňového řádu připouštěla, nebo aby věc předložil rozšířenému senátu sám, aby byla tato otázka postavena *pro futuro* najisto. Nejde totiž o nějakou marginální procesní otázku, neboť vydáním výzvy podle § 145 daňového řádu se přerušuje lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Městský soud v napadeném usnesení zcela pomíjí, že přerušování lhůty pro stanovení daně je závažným důsledkem, přičemž pokud by byla výzva nezákonná, bylo by celé vyměřovací řízení po uplynutí lhůty pro stanovení daně nezákonné. V takové situaci je podle stěžovatele zcela přiléhavá výše citovaná judikatura k tomu, že pokud je nějaký „postup“ správce daně nezákonný a má dopad do právní sféry daňového subjektu, lze proti němu brojit již zásahovou žalobou a není třeba čekat i dlouhé roky na vydání konečného meritorního rozhodnutí. Právní jistota žalobců, zda mohou proti takovým postupům brojit zásahovou žalobou, je přitom zásadní. Jistě nepřispívá k předvídatelnosti práva, je-li jedna žaloba odmítnuta a druhá meritorně projednána v závislosti na tom, kterému senátu se věc dostane „na stůl“ (nadto na NSS, který by měl rozpory v judikatuře řešit, a nikoliv vytvářet).

[8] Nad rámec důvodů kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. pak stěžovatel dodává, že postup žalovaného při vydání výzvy napadené zásahovou žalobou stěžovatel považuje za ojedinělý a zcela rozporný se zákonem. Z pohledu stěžovatele se jednalo o naprostý exces, kdy správce daně vydal výzvu „na objednávku“ jiného finančního úřadu, aniž by měl ke svému

rozhodnutí k dispozici jakékoliv podklady a aniž by učinil jakoukoliv správní úvahu ohledně vydání výzvy. V podrobnostech stěžovatel odkazuje na obsah zásahové žaloby.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu, trvá na tom, že se nezákonného zásahu nedopustil a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[10] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadené usnesení městského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, současně se zabýval tím, zda usnesení městského soudu netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud ze spisu ověřil, že u stěžovatele byla zahájena a probíhala daňová kontrola, v jejímž rámci bylo zjištěno, že stěžovatel emitoval v roce 2012 dluhopisy v celkové hodnotě 1 000 000 000 Kč; správce daně pojal podezření ohledně vytvoření umělých nestandardních podmínek, byly zjištěny znaky svědčící pro účelovost využití daňové výhody bez ekonomického opodstatnění, které nemají jiné objektivní vysvětlení, než dosažení daňového zvýhodnění; správce daně dospěl k závěru, že se v případě vyplacení peněžních prostředků vlastníkům dluhopisů nejednalo o výplatu úroků z dluhopisů, u kterých by bylo možno postupovat při jejich zdanění podle § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů. V návaznosti na dosavadní zjištění správce daně vyzval dle § 145 daňového řádu stěžovatele k podání daňového tvrzení za zdaňovací období 2016; obsahem výzvy byly podrobně popsány skutečnosti zjištěné v rámci probíhající daňové kontroly, rovněž byly uvedeny důvody, pro které má správce daně za to, že úrokový výnos z dluhopisů má být zdaněn.

[13] Nejvyšší správní soud neshledal v postupu městského soudu pochybení ani vybočení z judikatury Nejvyššího správního soudu, dle které zásahová žaloba v případě jednotlivých úkonů správce daně v rámci probíhajícího řízení či postupu je nepřipustná.

[14] K tvrzené rozpornosti judikatury poukazem stěžovatele na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 282/2016, Nejvyšší správní soud připouští, že zde došlo k věcnému přezkoumání výzvy, resp. Nejvyšší správní soud akceptoval postup krajského soudu, který zásahovou žalobu neodmítl, nicméně tento postup je ojedinělý a nikterak zásadně odůvodněný. První senát zde k námitce žalobce směřující výslovně k volbě žalobního typu uvedl: *„Pokud se městský soud při rozhodování o žalobě proti nezákonnému zásahu, spatřovanému v obsahu výzvy, přiklonil k řešení, že žalobu projednal, neodmítl ji, neznamená to, že na daný postup soudu, ústící v konkrétní rozhodnutí, lze nahlížet jako na rozhodnutí nepřezkoumatelné. Není úkolem soudu provádět rozsáhlé akademické analýzy všech v úvahu připadajících řešení; shledal – li soud, že výzva vydaná správními orgány v daném řízení není rozhodnutím podle § 65 s. ř. s. a mohla by teoreticky zasahovat žalobcová práva, pokud by byla vydána v rozporu se zákonem a proto žalobu neodmítl, naopak ji projednal, není takové rozhodnutí stíženo vadou nepřezkoumatelnosti.“* Lze tak konstatovat, že zde Nejvyšší správní soud pouze akceptoval procesní postup krajského soudu, nikterak se však výslovně nevyjádřil k otázce subsidiarity žalobního typu a bez dalšího napadený rozsudek, kterým byla zásahová žaloba zamítnuta, přezkoumal. Nejvyšší správní soud považuje uvedený postup prvního senátu v uvedené věci za judikaturní exces, který nevyvolává nutnost postupovat dle § 17 s. ř. s. (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 4. 2021, č. j. 6 As 174/2019 – 35). Nejvyšší správní soud poukazuje na jiná rozhodnutí prvního senátu, např. rozsudek sp. zn. 1 Aps 4/2011, kde naopak první senát zrušil rozsudek krajského soudu a zásahovou žalobu sám odmítl, přičemž konstatoval: *„Institut žaloby proti nezákonnému zásahu přitom nemůže být vykládán jako jakási náhražka žaloby proti rozhodnutí správního orgánu a není proto ani*

pokračování

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. Přitom platí, že žaloba proti rozhodnutí správního orgánu má před žalobou proti nezákonnému zásahu přednost v tom smyslu, že lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky, je tak účastník řízení povinen učinit a teprve po vyčerpání těchto prostředků si zároveň otevírá procesní prostor pro případné podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Přímou žalobou nezákonný zásah je proto možno jen tehdy, pakliže ochrana jinými právními prostředky není možná. Vztah obou zmíněných žalobních typů tak lze označit za primát žaloby proti rozhodnutí, kdy sekundární možnost podání úspěšné žaloby proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu, a to ani po zprocesnění zásahu jinými právními prostředky ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s.“ (srov. rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, publikovaný pod č. 720/2005, www.nssoud.cz). Může-li tedy žalobce podat žalobu proti správnímu rozhodnutí, a přesto podá žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, bude taková žaloba nepřijatelná podle § 85 s. ř. s.“ (...) Pokud by Nejvyšší správní soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem přes zákaz obsažený v § 85 s. ř. s. připustil, umožnil by žalobci fakticky dvojitý projednání téže věci před soudem. (...) Takový postup by byl nejen v rozporu s § 85 s. ř. s., nýbrž i s obecným principem subsidiarity správního soudnictví obsaženým v § 5 s. ř. s.“ V rozsudku ze dne 15. 4. 2015, č. j. 1 As 199/2014 - 81, pak první senát rovněž konstatoval: „K zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. může zpravidla dojít konkrétním nezákonným úkonem správního orgánu (např. nezákonným vstupem do obydlí, vykonáním nezákonné kontroly apod.), nikoliv však samotným vedením správního řízení. Nejvyšší správní soud sice připustil, že nezákonným zásahem může být zahájení a provádění daňové kontroly. Jedním z významných argumentů pro připuštění ochrany proti daňové kontrole cestou žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu je však skutečnost, že ne vždy musí tato kontrola vyústit v rozhodnutí, proti němuž lze brojit žalobou podle § 65 s. ř. s. [viz rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 (735/2006 Sb. NSS)]. Obecně ale platí, že přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkoumáním předčasným a odporujícím systematické soudnímu řádu správního (bližší viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007 - 256). (...) Krajský soud, který se zabýval otázkou, zda předmětné správní řízení nadále probíhá, patrně vycházel z předpokladu, že vedení správního řízení pojmově může být zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., což je ale (jak je patrné z výše uvedeného) předpoklad nesprávný.“

[15] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007 - 256, uvedl: „Účelem žaloby proti nezákonnému zásahu obecně není přezkoumání procesního postupu správního orgánu ve správním řízení. Tento postup může být předmětem přezkoumání v rámci žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, protože procesní stránka věci je neoddělitelnou součástí zákonnosti rozhodnutí. Ochranu ve vztahu ke správnímu řízení jako takovému platné právo nezabezpečuje možností úplně negovat vedení správního řízení žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. K tomu slouží možnost podat žalobu proti rozhodnutí, v jehož vydání zpravidla vedení správního řízení vyúští“. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dále konstatoval: „Přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkoumáním předčasným a odporujícím systematické soudnímu řádu správního.“

[16] V rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 34/2014 - 39, Nejvyšší správní soud konstatoval: „V případech, kdy je vedeno řízení, jehož výsledkem je vydání rozhodnutí, je vyloučeno, aby se adresát rozhodnutí domáhal ochrany před právními následky takového rozhodnutí žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s., neboť má možnost domáhat se ochrany podle § 65 a násl. s. ř. s.“

[17] Nejvyšší správní soud podotýká, že městský soud vycházel nikoli pouze ze stěžovatelem zmiňovaného rozsudku ze dne 15. 8. 2019, sp. zn. 3 Afs 271/2017, ale i z judikatury, která mu předcházela. V rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 7 Afs 207/2018 - 23, v němž byla rovněž řešena situace, kdy se stěžovatelka domáhala, aby krajský soud určil, že zahájení a provedení doměřovacího řízení žalovaným na základě výzvy vydané dle § 145 daňového řádu bylo nezákonné, Nejvyšší správní soud konstatoval: „Nejvyšší správní soud současně konstantně uvádí,

že v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu. Účelem žaloby proti nezákonnému zásahu obecně není přezkum procesního postupu správního orgánu ve správním řízení. K tomu slouží řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s.“ Z obdobných úvah vycházel i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2016, č. j. 7 Afs 302/2015 – 80, v němž se uvádí: „Krajský soud nepochybil, pokud žalobu odmítl s poukazem na § 85 s. ř. s., když konstatoval, že účastnice řízení se mohla proti předmětným úkonům v řízení bránit žalobou podle § 65 s. ř. s. a nikoliv žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s.“ Mimo jiné zde soud uvedl: „Pokud by soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem připustil k věcnému přezkumu, umožnil by stěžovateli fakticky dvojitý projednání téže věci před soudem. I kdyby provedení rozporovaných úkonů správcem daně shledaly správní soudy nezákonným, přesto by odvolací orgán musel o odvolání rozhodnout. Toto rozhodnutí by přitom stěžovatelka mohla napadnout před správním soudem žalobou podle ust. § 65 s. ř. s. a správní soudy by se musely celou situací zabývat znovu. Takový postup by byl v rozporu principem subsidiarity správního soudnictví obsaženým v § 5 s. ř. s. Stěžovatelka může přitom v žalobě proti rozhodnutí o odvolání napadat též procesní vady, jichž se měl správce daně dopustit, a proto nebude zbavena soudní ochrany. Může v ní tedy namítat nezákonnost správcem daně provedených úkonů, nemožnost přiblížit k takto provedeným úkonům, porušení zásad daňového řízení apod.“ Uvedený rozsudek následně prošel testem Ústavního soudu, usnesením ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. I. ÚS 1144/16, Ústavní soud ústavní stížnost odmítl, přičemž mimo jiné konstatoval, že pro posouzení opodstatněnosti ústavní stížnosti je „rozhodující otázkou, zda správní soudy odmítnutím projednat žalobu na ochranu před nezákonným zásahem nepřipustně odeprly stěžovateli přístup k soudu, konkrétně ve správním soudnictví. Ústavní soud dospěl k závěru, že nikoli, poněvadž v obou rozhodnutích je zřetelný akcent na skutečnost, že stěžovatelka žalobou vytyká procesní pochybení může uplatnit v rámci žaloby proti nezákonnému rozhodnutí dle § 65 a násl. soudního řádu správního, což ostatně ani sama nevyklučuje, ba nepřímou tuto skutečnost potvrzuje. Jak Nejvyšší správní soud přilehavě uvedl ve svém judikátu č. j. 1 As 199/2014-81 ze dne 15. 4. 2015, na který oba soudy v nyní napadených rozhodnutích také odkázaly, „Nejvyšší správní soud sice připustil, že nezákonným zásahem může být zabavení a provádění daňové kontroly. Jedním z významných argumentů pro připuštění ochrany proti daňové kontrole cestou žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu je však skutečnost, že ne vždy musí tato kontrola vyústit v rozhodnutí, proti němuž lze brojit žalobou podle § 65 s. ř. s. [viz rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 (735/2006 Sb. NSS)]. Obecně ale platí, že přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkoumáním předčasným a odporujícím systematickému soudnímu řádu správního (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Aps 6/2007 - 256).“ Odtud také plyne, že stěžovatelce se dostalo jasné odpovědi na otázku, proč proti některým dílčím úkonům správce daně je možno brojit žalobou na ochranu před nezákonným zásahem a proti jiným nikoli. K tomu se sluší poznamenat, že nepřipuštění žaloby na ochranu před nezákonným zásahem v otázce zákonnosti samotného vedení správního řízení Ústavní soud již jako ústavně konformní aproboval (viz např. usnesení sp. zn. I. ÚS 1613/15 ze dne 29. 9. 2015). Za daných okolností tak Ústavní soud odmítl ústavní stížnost dle § 43 odst. 2 písm. a) zákona o Ústavním soudu jako návrh zjevně neopodstatněný.“

[18] Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 74/2019 - 22, potvrdil dosavadní judikaturu stran subsidiarity zásahové žaloby proti úkonům správce daně v průběhu řízení či postupů; nálezem ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, Ústavní soud ústavní stížnost proti tomuto rozsudku zamítl, přičemž rovněž vyhodnotil judikaturu Nejvyššího správního soudu, která stanoví kritéria pro rozlišení mezi procesními úkony či opomenutími správního orgánu ve správním řízení, proti nimž se lze před správním soudem bránit samostatně, a procesními úkony či opomenutími, proti nimž se lze bránit až společně s konečným správním rozhodnutím, a potvrdil ji.

[19] Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019 – 39, konstatoval: „Zásahová žaloba není nějakým univerzálním prostředkem ochrany proti jakémukoliv úkonu správního orgánu, který se žalobci nelíbí. Právě naopak, je subsidiárním prostředkem ochrany, a to buď vůči

pokračování

právním prostředkům dostupným u správních orgánů (viz § 85 s. ř. s., srov. k tomu např. 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. Jinak řečeno, zásahová žaloba plní roli pomocného prostředku ochrany a doplňku 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). Podle okolností může být zahájení i provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, proti kterému je možné brojit zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. (viz již cit. usnesení rozšířeného senátu 2 Afs 144/2004, Lesy Vyšší Brod). (...) Ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly pak představuje nezákonný zásah (rozsudek ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006-95).

[20] Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku 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 (srov. k tomu náleží ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, EUROVLA, kde šlo o dlouhodobé zadržování dokumentů obchodní společnosti). V právě uvedených, nutně spíše výjimečných situacích se může stát, že z řízení, které je samo jako celek zásahem, nebo v němž došlo k nezákonnému zásahu, vzejde rozhodnutí. Tehdy bude vskutku představitelné, že daňový subjekt podá žalobu jak proti nezákonnému zásahu, tak proti rozhodnutí, které z problematického řízení vzešlo. Může se tak stát, že v takovémto (výjimečném) případě bude v souvisejících otázkách rozhodovat soud dvakrát, obvykle nejprve v řízení o zásahové žalobě, posléze v řízení o žalobě proti rozhodnutí (blíže k tomu cit. usnesení rozšířeného senátu 1 Afs 183/2014, ALGON PLUS, bod 52). Předmět řízení před soudem však v obou případech zůstává odlišný: předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly není výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž určité mimořádně invazivní jednání správce daně v kontrole (např. nezákonná kontrola v místě sídla podnikatele).“

[21] Stěžovatel však v projednávané věci nenapadá samotné provádění daňové kontroly, netvrdí, že nebyla řádně zahájena, popř. že byla zahájena až po uplynutí prekluzivní lhůty, ale napadá fakticky obsah výzvy, resp. to, že nebyly dostatečné důvody pro její vydání, dále spekuluje o důvodech jejího vydání. Uvedené námítky však naprosto stírají hranice mezi žalobou zásahovou a žalobou proti rozhodnutí. Dokonce i předmět řízení tak jak ho stěžovatel nastínil v zásahové žalobě, se blíží předmětu řízení o žalobě proti rozhodnutí – je jím právě kontrolní zjištění žalovaného, které je údajně v zatímní fázi nepřezkoumatelné. Je nepochybné, že se stěžovatel tímto způsobem snaží dosáhnout soudního přezkumu kontrolních zjištění dokonce ještě dříve, než byla tato kontrolní zjištění formalizována ve zprávě o daňové kontrole a posléze v rozhodnutí o doměření daně. Jak již Nejvyšší správní soud několikrát uvedl, přezkoumání zákonnosti vedení daňového řízení, resp. jeho jednotlivých fází či daňových postupů v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem, by však bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudního řádu správního. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, 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, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň“.

[22] Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku sp. zn. 10 Afs 304/2019, zcela jednoznačně uvedl: „Extenzivní výklad pojmu zásah by umožnil rozložit daňové řízení na nespočetnou řadu individuálních zásahů, které by mohl daňový subjekt napadnout nespočtem zásahových žalob. Zásahová žaloba však nemá „štěpít“ 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 (srov. též rozsudky ze dne 17. 4. 2009, čj. 8 Afs 6/2007-256, věc Arcelor Mittal Ostrava, ze dne 17. 1. 2018, čj. 9 Afs 85/2016-51, věc ELEKTRA PV, bod 20, nedávno např. rozsudek ze dne 22. 1. 2020, čj. 10 As 292/2019-29, bod 12).(..) 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 – zde dělby moci mezi justici a exekutivu.“

[23] Nejvyšší správní soud uzavírá, že ochrana poskytovaná zásahovou žalobou v průběhu daňové kontroly u stěžovatele může úspěšně směřovat jen proti takovým úkonům či postupům správce daně, které mají samy o sobě zcela zásadní dopad do jeho právní sféry, a současně není spravedlivé a ústavně konformní po stěžovateli požadovat, aby s obranou proti takovýmto úkonům vyčkal až na žalobu směřující proti rozhodnutí o vyměření daně. Je třeba odlišit na jedné straně procesní úkony správce daně, jejichž účinek se může (mimo samotný průběh řízení či postupu) ve sféře stěžovatele projevit jen v souvislosti s výsledným rozhodnutím, a naproti tomu na straně druhé procesní úkony, jejichž důsledek se neprojeví nutně v podobě výsledného rozhodnutí, ale které jsou způsobilé účastníka zasáhnout samy i jinak než prostřednictvím takového rozhodnutí. Z obsahu žaloby a kasační stížnosti plyne, že stěžovatel se nedomáhá ochrany před zásahem do práv spadajících do jeho „nedaňové“ sféry, ale do jeho práv „daňových“; tomu také odpovídá znění žalobního petitu. Stěžovateli jde tedy podanou žalobou o to, aby soudním rozhodnutím byl odstraněn jím tvrzený zásah spočívající ve vydání výzvy dle § 145 daňového řádu, která má v konečném důsledku vliv na stanovení a výši jeho daňové povinnosti. Proti procesním úkonům, tedy i výzvě k podání daňového tvrzení dle § 145 daňového řádu, 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 (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, body 32 a 33).

[24] Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku sp. zn. 10 Afs 304/2019, vyslovil v bodě [33] zcela jasný a jednoznačný závěr: „*NSS uzavírá, že tímto rozsudkem vyjasnil některé problémy s podáváním zásahových žalob proti úkonům správce daně v průběhu daňového řízení. Napříště proto krajské soudy mohou obdobné žaloby odmítat podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jelikož ve standardní žalobě tohoto druhu chybí podmínka řízení spočívající v přípustitelném (plausibilním) tvrzení nezákonného zásahu (srov. rozsudek ze dne 22. 1. 2020, čj. 10 As 292/2019-29, body 8-10, s odkazy na další judikaturu.“*

[25] Nejvyšší správní soud konstatuje, že Ústavní soud v nálezu ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, aproboval princip subsidiarity soudního přezkumu vyjádřený v § 85 s. ř. s., jež konstantně aplikuje judikatura Nejvyššího správního soudu, kterou na danou věc použil i městský soud. Výše uvedeným názorem je Nejvyšší správní soud, jakož i krajské soudy vázány, není tedy žádný důvod pro předložení věci rozšířenému senátu postupem dle § 17 s. ř. s., jak požaduje stěžovatel.

[26] Ve světle výše uvedeného je zřejmé, že tvrzené dotčení práv stěžovatele je představitelné až v návaznosti na finální rozhodnutí o vyměření (doměření daně), proti němuž může stěžovatel podat odvolání a následně se může bránit žalobou proti rozhodnutí dle § 65 s. ř. s., ve které může případně uplatnit také námitky směřující k nezákonnosti výzvy vydané žalovaným z důvodů, které uplatnil v nyní podané zásahové žalobě; tedy především může namítat případnou prekluzi, má-li za to, že výzva účinky zamýšlené § 148 daňového řádu nemohla mít, jakož i nedostatečné zjištění skutkového stavu. Podal-li však stěžovatel zásahovou žalobu, v níž tvrdí

pokračování

nezákonnost samotné výzvy vydané v rámci daňové kontroly, jedná se ve smyslu § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. o žalobu nepřipustnou. Městský soud proto nepochybil, když žalobu odmítl.

[27] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 zamítl.

[28] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.; žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 18. března 2022

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu