



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **RI OKNA, a. s.**, se sídlem Úkolky 1055, Bzenec, zastoupený JUDr. Ing. Pavlem Schreiberem, advokátem se sídlem Jakubská 1, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 4. 5. 2021, č. j. 31 A 178/2020 – 144,

takto:

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 4. 5. 2021, č. j. 31 A 178/2020 – 144, **se zrušuje.**
- II.** Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného **se odmítá.**
- III.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Brně (dále jen „*krajský soud*“) domáhal ochrany proti nezákonnému zásahu žalovaného. Tvrzený nezákonný zásah spočíval v tom, že žalovaný je dlouhodobě nečinný při hodnocení předložených důkazních prostředků a informování žalobce o stavu dokazování v průběhu daňové kontroly. Podle žalobce jedná žalovaný nezákonně, jestliže dle § 92 odst. 7 daňového řádu průběžně neseписuje o provedeném dokazování úřední záznamy a nezakládá je do spisu.

[2] Krajský soud shledal žalobu nedůvodnou a zamítl ji rozsudkem ze dne 4. 5. 2021, č. j. 31 A 178/2020 – 144.

[3] Krajský soud konstatoval, že mezi stranami je nesporné, že před vydáním seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 26. 10. 2020 žalovaný žádné úřední záznamy o hodnocení

jednotlivých důkazů nevydával a nevydal je ani dodatečně. Po podání žaloby sice vyhotovil jeden úřední záznam o hodnocení důkazů (č. j. 1093414/21/3013-60561-705639), nicméně tento úřední záznam se týkal jen dílčího okruhu důkazních prostředků. Následně krajský soud přistoupil k posouzení, zda je výše popsaný postup žalovaného zákonný.

[4] Nejprve citoval § 92 odst. 7 daňového řádu, dle něž správce daně po provedeném dokazování uvede, které skutečnosti považuje za prokázané a na základě jakých důkazních prostředků dospěl k takovému závěru; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise. Následně konstatoval, že hodnocení důkazů je závěrečnou fází dokazování, přičemž správce daně jej nemůže provádět izolovaně (tedy po provedení každého jednotlivého důkazu), ale je povinen důkazy hodnotit ve vzájemných souvislostech. Izolované hodnocení důkazů nemůže mít relevantní vypovídací hodnotu, neboť jednotlivé dílčí důkazy často nejsou způsobilé určitou skutečnost prokázat nade vší pochybnost. Navíc, zatímco jeden důkaz může svědčit ve prospěch určitého tvrzení, jiný důkaz může toto tvrzení vyvracet. Průběžné vyhotovování úředních záznamů hodnotících jednotlivé důkazy by tak bylo značně nevhodné, neboť by je často ani nebylo možné při následném rozhodování správce daně využít.

[5] Krajský soud dovodil, že právě ze shora popsaných důvodů daňový řád stanoví povinnost k hodnocení důkazů v úředním záznamu pouze pro případ, že již není uvedeno v jiné písemnosti. Takovou písemností je typicky seznámení s výsledky kontrolního zjištění, zpráva o daňové kontrole nebo odůvodnění rozhodnutí. Krajský soud připustil, že v projednávané věci sice byl vydán jeden úřední záznam pod č. j. 1093414/21/3013-60561-705639, v němž žalovaný samostatně hodnotil skupinu důkazů, nicméně jednalo se o případ, ve kterém toto hodnocení nebylo obsaženo v jiné písemnosti – tj. v dříve vydaném seznámení s výsledky kontrolního zjištění.

[6] Nakonec krajský soud uvedl, že pokud žalobce tvrdí, že seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 26. 10. 2020 není z řady důvodů dostatečné, pak již vytýká žalovanému konkrétní procesní pochybení, které může být předmětem soudního přezkumu až v rámci žaloby proti rozhodnutí ve věci samé. Žalobcem tvrzená povinnost žalovaného provádět průběžné hodnocení důkazů v úředních záznamech se nemůže odvíjet od toho, zda je následné hodnocení důkazů „v jiné písemnosti“ vadné. Krajský soud tak uzavřel, že shledal žalobu nedůvodnou proto, že žalovaný mohl provádět hodnocení důkazů „v jiné písemnosti“ až v závěru daňové kontroly a nemusel je provádět průběžně v rámci samostatných úředních záznamů, nikoli z toho důvodu, že hodnocení důkazů bylo provedeno v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (popřípadě, že toto hodnocení shledává řádným).

[7] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvod lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatel vytýká krajskému soudu posouzení žalobní námitky, dle níž je žalovaný povinen provádět průběžné hodnocení důkazních prostředků a toto hodnocení má být průběžně zaznamenáváno do úředních záznamů a ty pak následně (na vyžádání) přístupny účastníkům řízení. Obecně souhlasí s krajským soudem, že teprve po shromáždění všech důkazů lze provést jejich hodnocení ve vzájemné souvislosti a že izolované hodnocení jednotlivých důkazů nemá vypovídací hodnotu a celkově by bylo nevhodné; ostatně po žalovaném nežádal, aby každý jednotlivý důkazní prostředek hodnotil průběžně. Naproti tomu však stěžovatel podotýká, že daňová kontrola, zejména u daně z příjmů, se zpravidla skládá z několika skutkových a právních otázek, které se „promítají do základu daně a daně samotné“. Jelikož každá z otázek je posuzována na základě odlišných důkazních prostředků, stěžovateli se „jeví nelogické“,

pokračování

aby žalovaný čekal třeba i roky, než provede hodnocení všech důkazů týkajících se veškerých posuzovaných otázek.

[9] Stěžovatel dále podotýká, že kontrolní zjištění u tří dodavatelů může mít stejný právní základ, v tom případě může být společné hodnocení důkazů ve vzájemných souvislostech oprávněné, jak dovodil krajský soud (například pokud všichni tři dodavatelé jsou účastní v jednom řetězci jednoho daňového podvodu). Stejně tak ovšem může jít o tři na sobě zcela nezávislá právní jednání, odehrávající se na různých místech v různém čase, která se jen shodou okolností promítají v jednom celoročním zdaňovacím období. V takovém případě není hodnocení jednotlivých skutečností na sobě závislé a není mezi nimi žádná vzájemná souvislost. V tomto směru stěžovatel vytýká krajskému soudu, že neprovedl hodnocení výše popsané otázky.

[10] Také výklad § 92 odst. 7 daňového řádu a § 8 odst. 1 téhož předpisu provedl krajský soud dle stěžovatele pouze z jazykového hlediska, aniž by vzal v potaz další výkladové metody. Pokud by totiž zákonodárce zamýšlel, že všechny důkazy mají být hodnoceny až po jejich úplném shromáždění ve vzájemné souvislosti, nehovořil by v § 92 odst. 7 daňového řádu o úředním záznamu. Jestliže by byl respektován závěr krajského soudu, dle něž mají být všechny důkazy hodnoceny až po jejich úplném shromáždění ve vzájemné souvislosti, dle posledně zmiňovaného ustanovení by nikdy nebylo postupováno, neboť správce daně by musel vždy čekat až na úplné ukončení daňové kontroly a nemohl by hodnotit samostatně jednotlivé důkazy. Stěžovatel uzavírá, že průběžné hodnocení důkazních prostředků v okamžiku, kdy je objektivně možné, musí mít přednost před „*dogmatickým čekáním*“; nadto stěžovatelem předestřeným postupem by byly naplněny základní zásady daňového řízení i zásady fungování právního státu.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Uvádí, že zákon mu neukládá povinnost sepisovat úřední záznam o dílčím hodnocení důkazních prostředků a že výsledek kontrolního zjištění sepsal bezprostředně po vyhodnocení všech důkazů. Podotýká také, že jej stěžovatel ode dne zahájení daňové kontroly až do dne 14. 9. 2020 nepožádal o sdělení, které skutečnosti má za prokazané a na základě jakých důkazů dospěl k takovému závěru; odpovědí na žádost ze dne 14. 9. 2020 pak bylo seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění.

[12] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[13] Nejvyšší správní soud považuje za nutné uvést, že rozhodnutí krajského soudu přezkoumává v rozsahu kasačních námitek (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a z důvodů uvedených v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Takto zákonem definovaná dispoziční zásada nicméně neplatí bez výjimek; povinností kasačního soudu tak mimo jiné je *ex officio* zohlednit i existenci případné zmatečnosti řízení před krajským soudem (§ 109 odst. 4, věta za středníkem s. ř. s.). V nyní posuzované věci kasační soud zjistil, že řízení před krajským soudem bylo zatíženo zmatečností [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], neboť krajský soud projednal žalobu stěžovatele meritorně, ačkoli k tomu chyběly podmínky řízení.

[14] Situací obdobnou nyní posuzované věci se Nejvyšší správní soud zabýval například v rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019 - 39, č. 3974/2020 Sb. NSS (všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz), ve kterém podal komplexní výklad smyslu a účelu zásahové žaloby a jejího vztahu k žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Nejvyšší správní soud zde především odmítl pojetí správního soudu jako supervizora správního

(daňového) orgánu, průběžně monitorujícího na základě série zásahových žalob postupy veřejné správy (právní věta I. a body [20] a [21] odůvodnění). Na skutkovém pozadí srovnatelné věci uzavřel, že nezákonnosti spojené se seznamováním 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, proti kterému by bylo možné brojit zásahovou žalobou, a to s ohledem na subsidiární povahu této žaloby (právní věta III. a body [27] až [31] odůvodnění). Na závěrech uvedených v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud nehodlá ničeho měnit, proto z nich v dalším odůvodnění vychází a v podrobnostech na ně odkazuje.

[15] Podobně jako v případě stěžovatelky, o jejíž kasační stížnosti bylo rozhodováno ve věci sp. zn. 10 Afs 304/2019, usiluje stěžovatel ve věci nyní projednávané o paralelní soudní ochranu svých práv. Snaží se o to „preventivně“ podáním zásahové žaloby, kterou podal již v průběhu samotného daňového řízení, byť možnost soudní ochrany proti (tvrzeným) nezákonnostem v postupu žalovaného bude mít v případném soudním řízení ve věci samotného vyměření daně, a to cestou žaloby proti (pravomocnému) správnímu rozhodnutí (§ 65 a násl. s. ř. s.), nedostane-li se mu ovšem ochrany již v odvolacím řízení uvnitř daňové správy. Právě tato snaha o „zmnožení“ soudní ochrany je základním problémem nynějšího procesního postupu stěžovatele. Stěžovatel sice v kasační stížnosti polemizuje se závěry krajského soudu, podstatné však je, že jeho zásahová žaloba ve skutečnosti popírá smysl a funkci tohoto žalobního typu v soudním řízení správním.

[16] 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.*

[17] Zásahová žaloba ovšem není univerzálním prostředkem ochrany proti jakémukoliv úkonu správního orgánu, kterým se žalobce cítí být dotčen na svých právech. Je tomu právě naopak, neboť se jedná o subsidiární prostředek ochrany, a to jak ve vztahu k právním prostředkům pro zjednání nápravy dostupným u správních orgánů, které musí být nejprve bezúspěšně vyčerpány (viz § 85 s. ř. s., srov. k tomu např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS), tak i vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví. Zásahová žaloba tedy plní roli prostředku ochrany pouze tehdy, pokud (již) neexistují prostředky ke zjednání nápravy uvnitř veřejné správy a současně nelze využít soudní ochrany v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., či žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s. ř. s. (viz usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98, bod [18]).

[18] Podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu může daňová kontrola představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. ve svém celku, například tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou, eventuálně původně zákonná kontrola se stane nezákonnou v důsledku nepřijatelných průtahů na straně správce daně, apod. V těchto případech by byly kontrolované subjekty bez poskytnutí ochrany jejich právům cestou zásahové žaloby ponechány napospas možné svévoli veřejné moci, zejména pokud by kontrola nevyústila v žádné správní rozhodnutí, které by bylo možné napadnout (základní) žalobou proti správnímu rozhodnutí dle § 65 a násl. s. ř. s. (srov. již citované usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, nebo nověji usnesení téhož senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, bod [42], v němž je vysvětleno, za jakých okolností se lze bránit proti daňové kontrole jako celku).

[19] Takový zásah stěžovatel v posuzované věci netvrdí. Nebrojí proti daňové kontrole jako takové, nenamítá, že neměla být vůbec zahájena, netvrdí ani nezákonnou nečinnost žalovaného

pokračování

při kontrole. Stěžovatel namísto toho tvrdí, že žalovaný je dlouhodobě nečinný při hodnocení předložených důkazních prostředků a jedná nezákonně, jestliže dle § 92 odst. 7 daňového řádu průběžně neseписuje o provedeném dokazování úřední záznamy a nezakládá je do spisu. Brojí tedy proti konkrétním procesním úkonům žalovaného (resp. proti jejich absenci) v rámci daňové kontroly.

[20] Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu sice připouští, že zásahovou žalobou „[l]ze brojit [i] 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 citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, bod [42]), musí se však jednat o mimořádně invazivní úkony správce daně, vymykající se svou povahou a intenzitou standardním procesním postupům.

[21] Přezkoumávání zákonnosti jednotlivých standardních úkonů daňového řízení (resp. zákonnosti neprovedení určitých úkonů či nečinnosti správce daně) v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by tak bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudnímu řádu správního. Rozšířený senát tohoto soudu v již opakovaně citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 183/2014 - 55 (v bodě [42]) potvrdil, že pomocí zásahové žaloby „[n]elze 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 č. j. 10 Afs 304/2019 – 39, jehož právní názor je následován i v nyní projednávané věci, v bodě [20] odůvodnění upozornil, že 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.

[23] Rovněž Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, dostupném z <https://nalus.usoud.cz> (viz body [32], [33] a [35] odůvodnění), upozornil, že 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 na straně druhé procesní úkony či opomenutí správního orgánu, „[j]eichž 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, stejně jako proti absenci určitých úkonů či nečinnosti orgánů daňové správy, je soudní ochrana poskytována až prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu.

[24] Z výše uvedených důvodů tedy lze vyvodit jednoznačný závěr, 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.). Současně je 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 viz rozsudek č. j. 10 Afs 304/2019 - 39, bod [21] odůvodnění).

[25] Je tedy zřejmé, že postup žalovaného, který dle tvrzení stěžovatele v průběhu daňové kontroly v rozporu se zákonem průběžně nevyhotovoval úřední záznamy o hodnocení důkazů, nemohl pojmově být nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., proti kterému by se stěžovatel mohl bránit zásahovou žalobou ve správním soudnictví. Pokud nesouhlasí s hodnocením důkazů správcem daně či s jeho procesním postupem ohledně dokazování, může se proti takovým pochybením bránit nejprve v odvolání proti jeho rozhodnutí o vyměření daně, případně poté i v žalobě proti konečnému rozhodnutí ve věci vyměření daně podle § 65 a násl. s. ř. s. Namítané porušení povinnosti žalovaného dle § 92 odst. 7 daňového řádu není s to účastníka řízení zasáhnout jinak, než prostřednictvím eventuálního vyměření (respektive doměření) daně (srovnej citovaný nálezn sp. zn. III. ÚS 2383/19, bod [31] odůvodnění).

[26] Krajský soud tedy pochybil, pokud žalobní námítky posoudil jako plausibilní tvrzení o existenci nezákonného zásahu, proti němuž se lze bránit zásahovou žalobou, a zabýval se jimi věcně, ačkoli z důvodů výše podrobně rozbraných je zřejmé, že stěžovatelem rozporovaný postup žalovaného nemůže být nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. per definitionem. Neobsahuje-li žaloba podaná podle části třetí hlavy druhé dílu třetího s. ř. s. plausibilní tvrzení nezákonného zásahu, proti němuž by bylo možné se domáhat soudní ochrany, jedná se o nedostatek věcné podmínky řízení. Za této situace měl krajský soud žalobu odmítnout postupem dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 – 160, publ. pod č. 3687/2018 Sb. NSS, který byl sice následně zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, avšak z jiných důvodů, než které jsou relevantní v nyní posuzované věci).

[27] Pokud krajský soud i přes chybějící podmínku řízení o žalobě meritorně rozhodl, zatížil toto řízení vadou zmatečnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., k níž musel Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 4, věty za středníkem s. ř. s. přihlídnout z úřední povinnosti. Za této situace pak kasačnímu soudu nezbylo, než napadený rozsudek zrušit (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.) a žalobu v odpovídajícím rozsahu odmítnout (§ 110 odst. 1, věta první za středníkem s. ř. s.).

[28] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a žalobu současně odmítl, rozhodl také o nákladech řízení, které předcházelo rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, *in fine* s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení před soudy obou stupňů rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 3 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Podle ustanovení prvně zmíněného nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno nebo návrh odmítnut.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 15. června 2022

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu