



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **GOLD Performance a. s.**, se sídlem Praha 5, Holečkova 789/49, zastoupené Mgr. Magdalénou Poncza, advokátkou se sídlem Ostrava, Českobratrská 1403/2, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 619/28, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 5. 2021, č. j. 3 A 46/2019-97,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 5. 2021, č. j. 3 A 46/2019-97, **se** ve výrocích I. a III. **z r u š u j e .**
- II. Ve zbytku **se** kasační stížnost **z a m í t á .**
- III. Žaloba **se** v části, ve které se žalobkyně domáhala (i) určení, že postup žalovaného, spočívající v projednání zpráv o daňových kontrolách dne 14. 1. 2019, ukončení daňových kontrol a vydání platebních výměrů ze dne 28. 1. 2019, aniž by byla na její žádost stanovena lhůta k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění a navržení jejich doplnění, je nezákonným zásahem, a (ii) uložení povinnosti žalovanému stanovit žalobkyni na základě její žádosti lhůtu k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění a k navržení jejich doplnění podle § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, sdělených žalobkyni sděleními o výsledku kontrolních zjištění ze dne 22. 11. 2018, č. j. 7888579/18/2005-62561-110536 a č. j. 8487566/18/2005-62561-110536 **o d m í t á .**
- IV. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobkyně podala ve dnech 17. 4. 2018 a 24. 5. 2018 u žalovaného daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen a duben 2018. Žalovaný v obou případech doručil žalobkyni výzvu k odstranění pochybností o správnosti a průkaznosti přijatých a uskutečněných

plnění. Jelikož v rámci postupu k odstranění pochybností k jejich odstranění nedošlo, zahájil žalovaný dne 31. 7. 2018 u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období. Sděleními ze dne 22. 11. 2018, č. j. 7888579/18/2005-62561-110536 a č. j. 8487566/18/2005-62561-110536 (dále jen „sdělení o výsledcích kontrolních zjištění“ nebo jen „sdělení“), žalobkyni písemně seznámil s výsledky daňové kontroly; současně jí poučil mj. o tom, že dle § 88 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 4. 6. 2018 (dále jen „daňový řád“), jí žalovaný na žádost stanoví lhůtu, ve které se bude moci vyjádřit k výsledkům kontrolních zjištění a navrhnout jejich doplnění. V obou sděleních žalobkyni rovněž vyzval, aby se dne 14. 12. 2018 dostavila k ústnímu projednání zprávy o daňové kontrole. Jelikož se žalobkyně k projednání bez omluvy nedostavila, vyzval jí žalovaný vyrozuměním ze dne 17. 12. 2018, č. j. 9058293/18/2005-62561-110536, aby se k projednání zpráv dostavila dne 14. 1. 2019. Žalobkyně reagovala žádostí ze dne 10. 1. 2019 o poskytnutí lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění podle § 88 odst. 3 daňového řádu. Během ústního jednání konaného dne 14. 1. 2019 žalovaný uvedl, že žalobkyně měla dostatečnou lhůtu k vyjádření od 23. 11. 2018 do 13. 1. 2019, a proto jí další lhůtu k vyjádření nestanovil. Dále žalobkyni poučil, že důkazní návrhy vznesené během tohoto ústního jednání může uplatnit v rámci odvolacího řízení. Žalobkyně odmítla podepsat zprávy o daňových kontrolách z důvodu nedostatečného vypořádání se s její žádostí ze dne 10. 1. 2019; žalovaný tedy konstatoval, že k ukončení daňových kontrol došlo okamžikem odepření podpisu zpráv o daňových kontrolách. Dne 28. 1. 2019 byly následně vydány platební výměry na daň z přidané hodnoty č. j. 289597/19/2005-53523-110765 a č. j. 346308/19/2005-53523-110765 (dále jen „platební výměry“). Odvolací řízení proti těmto výměrům nebyla ke dni podání správní žaloby skončena.

[2] Žalobou ze dne 14. 3. 2019 se žalobkyně domáhala určení, že postup žalovaného spočívající v (i) projednání zpráv o daňových kontrolách dne 14. 1. 2019, (ii) ukončení daňových kontrol a (iii) ve vydání platebních výměrů, aniž by žalobkyni byla k její žádosti ze dne 10. 1. 2019 stanovena lhůta k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění a navržení jejich doplnění, je nezákonným zásahem. V návaznosti na to požadovala, aby soud zrušil vydané platební výměry, a aby žalovanému uložil povinnost stanovit žalobkyni lhůtu na vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění a navržení jejich doplnění ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně uvedla, že výše popsaný postup žalovaného představoval natolik intenzivní zásah do jejích práv, že je možné jej kvalifikovat jako nezákonný zásah ve smyslu § 82 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). V důsledku tohoto nezákonného postupu žalovaného došlo k zásahu jednak do majetkové sféry žalobkyně, jednak do jejího práva na spravedlivý proces. Nestanovením lhůty žalovaný jednal v rozporu s daňovým řádem, s čl. 11 odst. 3 a 5 Metodické pomůcky Generálního finančního ředitelství k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 50071/15/710040124-506246 (dále jen „metodická pomůcka“), a rovněž s poučeními obsaženými ve sděleních o výsledcích kontrolních zjištění. K tvrzenému rozporu postupu žalovaného v rozporu s § 88 odst. 3 daňového řádu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36, dle kterého musí být lhůta podle § 88 odst. 3 daňového řádu určena rozhodnutím. Žalobkyně zdůraznila, že žalovaný jí lhůtu k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění v průběhu celé daňové kontroly vůbec nestanovil. Nemohla se tedy k výsledkům vyjádřit, a žalovaný tudíž vydal platební výměry, které by v případě stanovení lhůty k vyjádření nemusely být vydány. Žalobkyně tak fakticky přišla o možnost procesní obrany před daňovým orgánem prvního stupně; ačkoliv má možnost doplňovat důkazy či rozporovat tvrzení žalovaného v rámci odvolacího řízení proti platebním výměrům, bude tímto postupem připravena o část svých procesních práv. Konečně namítla, že její odkázání na možnost uplatňovat důkazní návrhy v rámci odvolacího řízení je v rozporu s čl. 11 odst. 21 metodické pomůcky, a je tedy rovněž nezákonné.

[3] Městský soud v Praze shora uvedeným rozsudkem výroky ad I. a III. žalobu zamítl v části, kterou se žalobkyně domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného

pokračování

popsanému pod body (i) až (iii) v předchozím odstavci (žalobou bylo nicméně požadováno *určení* tohoto postupu jako nezákonného – pozn. NSS) a dále v části, kterou se domáhala uložení povinnosti žalovanému na stanovení lhůty žalobkyni k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění a navržení jejich doplnění podle § 88 odst. 3 daňového řádu. V části, kterou se žalobkyně domáhala zrušení následně vydaných platebních výměrů, soud žalobu odmítl (výrok II.). Výrokem ad IV. městský soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[4] V odůvodnění svého rozsudku městský soud uvedl, že v postupu žalovaného nespaturuje natolik intenzivní zásahy, které by žalobkyni zkrátily v jejích právech. Odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které se u daňové kontroly může jednat o nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. pouze ve výjimečných případech, kdy tento zásah představuje daňová kontrola jako celek, nebo kdy dojde k mimořádně invazivnímu jednání správce daně v průběhu daňové kontroly. K tomu však v posuzovaném případě nedošlo. Městský soud zdůraznil, že výsledek kontrolního zjištění není úkonem, kterým by byla žalobkyně k něčemu nucena; do její právní sféry mohla zasáhnout toliko následně vydaná rozhodnutí o stanovení daně, proti kterým je však možné brojit řádným opravným prostředkem a následně konečná daňová rozhodnutí napadnout žalobu podle § 65 s. ř. s. Dále uvedl, že § 88 odst. 3 daňového řádu upravuje formu koncentrace řízení spočívající v tom, že je daňovému subjektu znemožněno navrhopat nové důkazy v případě, kdy jeho předchozí doplnění nevedla ke změně výsledků kontrolního zjištění. Daňový subjekt tak může navrhopat nové důkazy jen do doby projednání zprávy o daňových kontrolách. Tomu odpovídá i čl. 11 odst. 21 metodické pomůcky, přičemž možnost následného uplatnění důkazních návrhů v odvolacím řízení není nijak omezena. Městský soud upozornil, že žalobkyně se žalovaným od započetí řízení na odstranění pochybností prakticky nespupracovala a jí předložené důkazy a tvrzení neměly na výsledky daňové kontroly žádný vliv. Žalovaný sice pochybil, nestanovil-li žalobkyni lhůtu podle § 88 odst. 3 daňového řádu; v tomto pochybení však nelze spatřovat tak intenzivní zásah ze strany žalovaného, který by bylo možno kvalifikovat jako nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Nestanovením lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu nebylo zasaženo do majetkové sféry žalobkyně; do té mohly zasáhnout toliko až následně vydané platební výměry. Není také pravdou, že k vydání platebních výměrů nemuselo vůbec dojít, měla-li by žalobkyně prostor k doplnění důkazů; žalobkyně pro to prostor měla, pouze ho do poslední chvíle před projednáním zpráv o daňové kontrole nevyužila. I proto byla s návrhy na doplnění dokazování odkázána na odvolací řízení. Ani v tomto postupu městský soud neshledal nezákonný zásah či rozpor s čl. 11 odst. 21 metodické pomůcky. Zmiňovaný článek totiž upravuje postup správce daně pro případ, že jsou daňovým subjektem navrhopeny důkazy až po ukončení daňové kontroly ve smyslu § 88 odst. 4 daňového řádu; o takovou situaci se v posuzovaném případě nejednalo. Žalobkyně byla se svými důkazními návrhy odkázána na odvolací řízení, jelikož do doby ústního projednání zprávy o daňové kontrole nepředložila žádný podklad, který by měl vliv na kontrolní závěry; zákonnost tohoto postupu je potvrzena ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Městský soud dále dodal, že i z žalobkyní citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36, vyplývá, že případné nezákonnosti spojené s postupem správce daně podle § 88 daňového řádu nejsou nezákonným zásahem podle § 82 s. ř. s., a je třeba je napravit primárně v řízení o odvolání. Uzavřel, že ani pochybení spočívající v nestanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu, ani odkázání žalobkyně na odvolací řízení nejsou nezákonnými zásahy podle § 82 s. ř. s., a proto žalobu v těchto částech zamítl.

[5] V části, kterou se žalobkyně domáhala zrušení platebních výměrů, soud žalobu odmítl s odkazem na § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s., a § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 68 písm. a) s. ř. s., a § 70 písm. f) s. ř. s., neboť ke dni podání žaloby dosud nedošlo k pravomocnému

ukončení odvolacích řízení proti platebním výměrům vydaným na základě daňové kontroly. Jedná se tedy podle městského soudu o žalobu předčasnou a nepřijatelnou.

[6] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[7] Stěžovatelka nejprve (bez bližšího zdůvodnění) namítá, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, neboť se městský soud nedostatečně vypořádal se žalobní argumentací.

[8] Dále stěžovatelka uvádí, že na rozdíl od městského soudu spatřuje ve sporném procesním postupu žalovaného intenzivní zásah do svého práva na spravedlivý proces. Zopakovala, že žalovaný postupoval v rozporu s daňovým řádem, metodickou pomůckou a s poučením obsaženým ve sděleních o výsledcích kontrolních zjištění, a že jí nestanovil lhůtu podle § 88 odst. 3 daňového řádu v průběhu celé daňové kontroly. Pokud měl žalovaný za to, že stěžovatelka jedná obstrukčně, mohl jí lhůtu k vyjádření se ke kontrolním zjištěním stanovit sám. Stěžovatelka pouze chtěla svojí žádostí ze dne 10. 1. 2019 využít všech svých zákonných práv a předpokládala, že i žalovaný bude postupovat v souladu se zákonem. Nelze akceptovat závěr městského soudu, že nezákonné postupy ze strany žalovaného jsou v určitých případech dovoleny, zatímco daňový subjekt v mnoha případech možnost zhojit svá pochybení nemá. Stěžovatelce nebyla na její žádost stanovena lhůta k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění, nemohla k nim tedy zaujmout stanovisko, a žalovaný tudíž vydal platební výměry, které by v případě vyjádření stěžovatelky vydány být nemusely. Stěžovatelka rovněž nesouhlasí se závěrem městského soudu, že ji žalovaný s jejími (důkazními) návrhy správně odkázal do odvolacího řízení s tím, že během daňové kontroly nepředložila žádný doklad, který by měl vliv na kontrolní závěry žalovaného. Stěžovatelka byla totiž v průběhu daňové kontroly připravena předložit důkazy, dokonce je specifikovala přímo v protokolu při jednání se správcem daně. Provedení těchto důkazů jí však před ukončením daňové kontroly nebylo umožněno, což je v rozporu s čl. 11 odst. 21 metodické pomůcky. Stěžovatelka konečně zopakovala, že postupem žalovaného fakticky přišla o možnost přezkumu jeho plnohodnotných závěrů odvolacím orgánem, neboť tyto závěry nemohly reflektovat všechny jí navržené důkazy a vznesená tvrzení.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry městského soudu. Pochybení spočívající v nestanovení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění není natolik intenzivním zásahem do práv stěžovatelky, aby představovalo nezákonný zásah podle § 85 s. ř. s. Stěžovatelce byl v průběhu daňového řízení poskytnut dostatečný časový prostor na vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění. S ohledem na obstrukční jednání stěžovatelky v průběhu daňového řízení nemohlo mít nestanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu povahu nezákonného jednání. Koncentrace řízení o případných námitkách proti výsledkům kontrolních zjištění do odvolacího řízení má oporu v současné judikatuře Nejvyššího správního soudu. Žalovaný má za to, že se městský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi žalobními námitkami, jeho rozhodnutí je tak srozumitelné a dostatečně odůvodněné.

[10] Nejvyšší správní soud považuje za nutné nejprve uvést, že rozhodnutí krajského (městského) 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 dispozitivní zásada nicméně neplatí bez výjimek; povinností kasačního soudu tak mimo jiné je *ex officio* zohlednit i existenci případné zmatečnosti řízení před krajským (městským) soudem (§ 109 odst. 4 věta za středníkem s. ř. s.). V nyní posuzované věci kasační soud zjistil, že řízení před městským soudem bylo zatíženo zmatečností [§ 103 odst. 1 písm. c)

pokračování

s. ř. s.], neboť městský soud projednal žalobu stěžovatelky (v rozsahu výroků I. a III. jeho rozsudku) meritorně, ačkoli k tomu chyběly podmínky řízení.

[11] 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, ve kterém podal komplexní výklad smyslu a účelu zásahové žaloby v kontextu dílčích úkonů v daňovém řízení 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.

[12] Podobně jako v případě stěžovatelky, o jejíž kasační stížnosti bylo rozhodováno ve věci sp. zn. 10 Afs 304/2019, usiluje stěžovatelka ve věci nyní projednávané o paralelní soudní ochranu svých práv. Snaží se o to „preventivně“ podáním zásahové žaloby 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 jí ovšem ochrany již v odvolacím řízení uvnitř daňové správy. Právě tato snaha o „zmnožení“ soudní ochrany je základním problémem nynějšího procesního postupu stěžovatelky. Stěžovatelka sice obsírně polemizuje se závěry městského soudu, podstatné však je, že její zásahová žaloba ve skutečnosti popírá smysl a funkci tohoto žalobního typu v soudním řízení správním.

[13] 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.*

[14] 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 tam, kde (již) neexistují prostředky ke zjednání nápravy uvnitř veřejné správy a kde 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]).

[15] Městský soud správně poukázal na ustálenou rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, podle které daňová kontrola může 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 nevýústila 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], kde je vysvětleno, za jakých okolností se lze bránit proti daňové kontrole jako celku).

[16] Takový zásah stěžovatelka v posuzované věci netvrdí. Nebrojí proti daňové kontrole jako takové, nenamítá, že neměla být vůbec zahájena, netvrdí ani nezákonnou nečinnost žalovaného při kontrole. Stěžovatelka namísto toho tvrdí, že žalovaný ukončil daňové kontroly a vydal platební výměry, aniž by jí k její žádosti stanovil lhůtu k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění a navržení jejich doplnění ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu, brojí tedy proti konkrétním procesním úkonům žalovaného v rámci daňové kontroly.

[17] Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu sice připouští, že zásahovou žalobou „*lze 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.

[18] Přezkoumávání zákonnosti jednotlivých standardních úkonů daňového řízení 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 „*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*“.

[19] 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.

[20] Rovněž Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19 (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, „*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.

[21] Z výše uvedených důvodů tedy lze vyvodit jednoznačný závěr, že pojetí soudu jako supervizora správního orgánu, průběžně monitorujícího postupy veřejné správy, je v rozporu

pokračování

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).

[22] Je tedy zřejmé, že postup žalovaného, který stěžovatelce (dle jejího tvrzení) v rozporu se zákonem nestanovil k její žádosti lhůtu k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu, nemohl pojmově být nezákonným zásahem ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s., proti kterému by se mohla bránit zásahovou žalobou ve správním soudnictví. Ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu vytváří jednu z procesních záruk náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. Smyslem tohoto ustanovení je jednak stanovit daňovému subjektu poté, co se seznámí s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu), dostatečný časový prostor (lhůtu) na zformulování jeho návrhů a připomínek, a jednak koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění. Pokud na základě kontrolního zjištění bude vyměřena daň, byť byla předtím porušena procesní práva daňového subjektu (například práva vyjmenovaná v § 88 daňového řádu), může daňový subjekt uplatnit své výhrady v rámci odvolání (jak se i v nyní posuzovaném případě stalo). Nejedná-li nápravu odvolací daňový orgán, může se daňový subjekt proti procesním pochybením bránit v žalobě proti konečnému rozhodnutí ve věci vyměření daně podle § 65 a násl. s. ř. s. Porušení práv dle § 88 daňového řádu není s to účastníka řízení zasáhnout jinak než prostřednictvím eventuálního vyměření (respektive doměření) daně (viz citovaný nálezn sp. zn. III. ÚS 2383/19, bod [31] odůvodnění).

[23] Lze tedy uzavřít, že jakkoli závěr městského soudu, že žalobou označený postup žalovaného není nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., ob stojí, způsob, jakým s podanou žalobou (v rozsahu těchto žalobních námitek) naložil, byl nesprávný. Městský soud totiž pochybil, pokud uvedená žalobní tvrzení 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 rozebraných je zřejmé, že stěžovatelkou 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 městský soud žalobu v této části 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).

[24] Pokud městský soud i přes chybějící podmínku řízení o žalobě (respektive její části) 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 v rozsahu, ve kterém městský soud rozhodl o návrhu na vyslovení nezákonnosti shora popsaného postupu žalovaného (výrok I.) a na uložení povinnosti žalovanému umožnit stěžovatelce vyjádřit se k výsledkům daňových kontrol v souladu s požadavky § 88 odst. 3 daňového řádu (výrok III.) 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.).

[25] Kasační stížností se stěžovatelka domáhá zrušení rozsudku městského soudu jako celku, to znamená i jeho výroku II., kterým městský soud odmítl žalobu v části, kterou se stěžovatelka domáhala zrušení obou platebních výměrů, vydaných na základě rozporovaného postupu

žalovaného při projednání výsledku daňových kontrol. Ve vztahu k tomuto výroku nicméně stěžovatelka v kasační stížnosti nevznáší žádnou samostatnou argumentaci; požadavek na odklizení těchto rozhodnutí je fakticky součástí jejího tvrzení o nesprávném postupu žalovaného při projednávání výsledků daňové kontroly, v jehož důsledku nemuselo k vydání těchto rozhodnutí vůbec dojít. Postačí proto pouze ve stručnosti uvést, že odmítavý výrok městského soudu z hlediska zákona obstojí, jakkoli je třeba poněkud korigovat důvody, o které městský soud tento procesní postup opřel.

[26] Není sporu o tom, že se stěžovatelka domáhala zrušení platebních výměrů správce daně, tj. prvoinstančních rozhodnutí vydaných v daňovém řízení, proti kterým ostatně brojila i v daňovém řízení odvoláním. Takový postup nicméně právní úprava soudního řádu správního nepřipouští, neboť ve všech typech řízení se uplatňuje obecná zásada subsidiarity soudního přezkumu, vyjádřená v § 5 s. ř. s., podle kterého *nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, lze se ve správním soudnictví domáhat ochrany práv jen na návrh a po vyčerpání řádných opravných prostředků, připouští-li je zvláštní zákon*. Tento obecný princip se do řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu promítá v ustanovení § 68 písm. a) s. ř. s., podle kterého *žaloba je nepřipustná také tehdy, nevyčerpá-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, připouští-li je zvláštní zákon, ledaže rozhodnutí správního orgánu bylo na újmu jeho práv změněno k opravnému prostředku jiného*. Městský soud tedy správně dovodil, že žaloba je v této části nepřipustná pro nevyčerpání řádných opravných prostředků proti napadeným rozhodnutím správce daně v rámci dosud probíhajícího daňového řízení a z tohoto důvodu ji proto výrokiem ad II. svého rozsudku odmítl pro nepřipustnost podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Je třeba pouze korigovat jeho závěr, že žaloba byla současně podána předčasně [tj., že je třeba ji odmítnout též z důvodu uvedeného v § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]; o předčasnosti žaloby lze hovořit v případě, kdy je žalobou napadáno konečné správní rozhodnutí (tj. rozhodnutí splňující podmínky uvedené v § 65 odst. 1 s. ř. s.), nicméně dosud nezačala běžet lhůta pro podání žaloby proti tomuto rozhodnutí (rozhodnutí nebylo žalobci dosud procesním předpisem předvídaným způsobem oznámeno). O takový případ se tedy v nyní posuzované věci evidentně jednat nemůže.

[27] Z tohoto důvodu proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost v části směřující proti výroku II. napadeného rozsudku jako nedůvodnou výrokiem ad II. zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[28] Stejným výrokiem byla zamítnuta i zbývající část kasační stížnosti ve vztahu k nákladovému výroku rozsudku městského soudu (jeho výrok ad IV.). Tento akcesorický výrok obstojí i po odmítnutí části žaloby kasačním soudem, a to ve vztahu k odmítavému výroku ad II. napadeného rozsudku, který Nejvyšším správním soudem zrušen nebyl.

[29] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu částečně zrušil a žalobu v tomto rozsahu současně odmítl, rozhodl v této části také o nákladech řízení, které předcházelo rozhodnutí městského 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 ustanovením § 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** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. června 2022

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu