



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Golden Snack s. r. o.**, se sídlem Chýnov, Záhostice 40, zastoupené Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Brno, Příkop 4, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 1803/3a, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 9. 2017, č. j. 51 A 39/2017 – 25,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 9. 2017, č. j. 51 A 39/2017 – 25, **se zrušuje.**
- II.** Žaloba **se odmítá.**
- III.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) se žalobkyně v řízení podle § 82 a násl. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), domáhala vydání rozsudku, kterým se žalovanému „*z důvodu nezákonné výzvy č. j. 1869447/16/2212-50522-302599 ze dne 20. 9. 2016 k podání dodatečného vyúčtování zakazuje vést doměřovací řízení u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2013*“. Pro případ skončení doměřovacího řízení před rozhodnutím soudu žalobkyně alternativně požadovala, aby krajský soud určil, že zahájení a provedení doměřovacího řízení u zmíněné daně za rok 2013 žalovaným na základě výzvy ze dne 20. 9. 2016, č. j. 1869447/16/2212-50522-302599 (dále jen „napadená výzva“), bylo nezákonné. Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 5. 9. 2017, č. j. 51 A 39/2017 – 25 (dále jen „napadený rozsudek“).

[2] Svou argumentací žalobkyně směřovala primárně na nezákonnost samotné napadené výzvy vydané podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), již byla vyzvána k podání dodatečného vyúčtování k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (dále též „DPFO ze závislé činnosti“) za zdaňovací

období roku 2013. Zdůraznila, že vydání napadené výzvy mělo podklad ve zjištěních získaných při daňové kontrole u žalobkyně na DPFO ze závislé činnosti za roky 2010 až 2012 a na DPH za období listopadu 2010 až září 2013. Žalobkyně v této souvislosti v zásadě namítala, že není zřejmé, z čeho žalovaný ve vztahu k roku 2013 dovodil charakter činnosti (jeho zachování), kterou pro ni Ing. T. vykonával, respektive příjmů, které mu za tuto vyplácela, a pro které byla napadená výzva vydána (dále jen „předmětné příjmy“), přesněji řečeno, že tyto mají být za uvedené období podřazeny DPFO ze závislé činnosti. Napadenou výzvu tak žalobkyně považovala za nezákonnou, z čehož následně vyvozovala též nezákonnost zahájení a vedení doměřovacího řízení. Žalobkyně ve své žalobě rovněž rozvedla úvahy o tom, že jisté kroky žalovaného v rámci specifikované daňové kontroly byly nadbytečné, a dále, že určité skutečnosti mu musely být zřejmé již před jejím zahájením.

[3] Krajský soud při svém rozhodování vyšel ze spisového materiálu, v rámci něhož poukázal na obsah zprávy o daňové kontrole č. j. 1469238/14/2212-05401-301090, ve věci DPFO ze závislé činnosti za roky 2010 až 2012 (dále též „zpráva o daňové kontrole na DPFO“), a zprávy o daňové kontrole č. j. 537686/15/2212-60561-302539, ve věci DPH za období listopadu 2010 až září 2013 v rozsahu odpočtu daně, uplatněného na základě faktur vystavených Ing. Tykalem (dále též „zpráva o daňové kontrole na DPH“). Krajský soud dále upozornil na dodatečné platební výměry, které žalovaný u těchto daní vydal ve vztahu k obdobím, na něž se vztahují zmíněné zprávy, s tím, že tyto byly následně potvrzeny Odvolacím finančním ředitelstvím. Dále se krajský soud věnoval též samotné napadené výzvě, u níž stručně předestřel její obsah, včetně poukazu na poučení žalobkyně o možnosti vyměření daně podle pomůcek, nebude-li výzvě ve stanovené lhůtě vyhověno. Zmínil rovněž navazující žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty k podání požadovaného dodatečného vyúčtování, respektive její stížnost proti postupu žalovaného ze dne 11. 10. 2016 a následnou žádost o prošetření způsobu jejího vyřízení podanou dne 20. 12. 2016, s tím, že ani stížnost ani žádost o prošetření nebyly shledány důvodnými. Krajský soud dále uvedl, že dne 31. 10. 2016, respektive 1. 11. 2016 podala žalobkyně dodatečné vyúčtování k DPFO ze závislé činnosti za rok 2013. Závěrem rekapitulace spisového materiálu krajský soud poukázal na podnět žalovaného ze dne 22. 3. 2017, adresovaný Odvolacímu finančnímu ředitelství, k nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru na DPFO ze závislé činnosti za rok 2013 ze dne 6. 1. 2017, č. j. 7445/17/2212-50522-302599 (dále jen „dodatečný platební výměr ze dne 6. 1. 2017“), kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 858.571 Kč. Doplnil, že předmětný dodatečný platební výměr nebyl žalobkyni v souladu s § 144 odst. 1 a 4 daňového řádu oznamován a nebylo možné se proti němu odvolat. Krajský soud současně zdůraznil, že s ohledem na uvedené bylo doměřovací řízení v době jeho rozhodování skončeno, pročež vycházel z alternativního petitu zásahové žaloby, jímž se žalobkyně domáhala deklaratorního určení nezákonnosti zásahu, který již netrvá.

[4] Z hlediska věcného posouzení zásahové žaloby vyšel krajský soud z podmínek vymezených rozsudkem zdejšího soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65, s dodatkem, že s účinností od 1. 1. 2012 lze též deklarovat nezákonnost zásahu, který již netrvá. Současně krajský soud předeslal, že nehodnotí správnost a zákonnost závěrů, učiněných žalovaným ve shora zmíněných zprávách o daňové kontrole na DPFO a DPH s tím, že dodatečné platební výměry na základě nich vydané představují předmět jiných, dosud neskončených, soudních řízení, které jsou u něj vedeny. Shodně uvedl, že se nemůže zabývat tvrzeními žalobkyně o tom, že žalovaný věděl určité skutečnosti ještě před zahájením rozebíraných daňových kontrol, a že v rámci nich činil zbytečné úkony, neboť jednak není zřejmé, kam žalobkyně danou argumentací směřuje, a jednak uvedené kontroly neučinila předmětem soudního řízení.

[5] Při posuzování jednotlivých podmínek vymezených rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 1/2005 – 65 potom krajský soud dospěl k závěru o absenci znaku nezákonnosti

pokračování

u posuzovaného zásahu. Konstatoval, že v případě výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu může posuzovat pouze okolnost, zda byl dán zákonný důvod pro její vydání, tedy důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, a zda tato skutečnost byla v napadené výzvě odůvodněna. Vyhodnotil přitom, že žalovaný ve výzvě vysvětlil, na základě jakých skutečností důvodně předpokládá, že DPFO ze závislé činnosti za rok 2013 bude doměřena. Krajský soud následně blížeji připomenul obsah napadené výzvy, s poukazem na v něm obsažený odkaz na protokoly sepsané v průběhu daňových kontrol na DPFO a DPH za předchozí období, a zdůrazněním, že žalovaný vymezil i faktury, na jejichž základě byly v roce 2013 vyplaceny příjmy, ze kterých žalobkyně nesrazila a neodvedla DPFO ze závislé činnosti.

[6] Ve vztahu ke zmíněnému odkazu na protokoly krajský soud následně zkonstatoval, jaké skutečnosti žalovaný z té které z kontrol zjistil. Dospěl přitom k přesvědčení, že žalovaný během nich zjistil dostatečné skutečnosti pro závěr, že činnost prováděná Ing. T. pro žalobkyni v roce 2013 byla stejného charakteru a byla realizována za stejných podmínek jako v předchozích zdaňovacích obdobích. Uzavřel, že napadená výzva byla dostatečně podložena skutkovými zjištěními, byla odůvodněná, stejně jako i dostatečně určitá. Podmínky § 145 odst. 2 daňového řádu tedy byly naplněny a nešlo proto o výzvu nezákonnou.

[7] Z hlediska tvrzené nezákonnosti navazujícího doměřovacího řízení krajský soud podotkl, že žalobkyně nenapadla žádné konkrétní úkony žalovaného, přičemž ze spisového materiálu vyplývá, že po podání dodatečných daňových tvrzení dne 30. 10. 2016 a 1. 11. 2016 k žádným dalším úkonům vůči žalobkyni nedošlo a dne 6. 1. 2017 byl následně vydán dodatečný platební výměr. Se zdůrazněním, že žalobkyně ani konkrétně neuvedla, v čem měla nezákonnost řízení spočívat, a jak mělo být zasaženo do jejích práv, krajský soud vyhodnotil, že její tvrzení o nezákonnosti řízení je nedůvodné, když jedinému uváděnému důvodu jeho nezákonnosti, tj. nezákonnosti napadené výzvy, nepřisvědčil. Při odkazu na rozsudek zdejšího soudu ze dne 3. 11. 2011, č. j. 2 Aps 2/2011 – 95, uzavřel, že nebyl-li žádný zásah, vyjma napadené výzvy, v rámci doměřovacího řízení tvrzen, nebylo možné zkoumat jeho nezákonnost. Rovněž žalobní bod směřující do nezákonnosti provedení doměřovacího řízení tak krajský soud shledal nedůvodným a zásahovou žalobu proto zamítl.

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodů obsažených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V ní uplatnila zásadně totožnou argumentaci jako v dříve podané žalobě. Opětovně namítla, že žalovaný z daňových kontrol na DPFO ze závislé činnosti a na DPH za výše vymezená období nezjistil zachování charakteru činnosti Ing. T. i pro rok 2013, a není proto jasné, z čeho dovodil, že předmětné příjmy mají být zdaněny i v uvedeném roce DPFO ze závislé činnosti. V návaznosti stěžovatelka uvedla, že krajský soud nevysvětlil, na základě jakých skutkových zjištění vztahujících se k roku 2013 byla napadená výzva žalovaným vydána. Svůj závěr, že zachování povahy činnosti Ing. T. jako činnosti závislé i pro rok 2013 vyplývá z daňové kontroly na DPH, dle stěžovatelky nijak nezdůvodnil. Prakticky doslovně potom stěžovatelka převzala svou žalobní argumentaci směřující na skutečnost, že již před zahájením kontrol na DPFO ze závislé činnosti a DPH měl žalovaný povědomí o určitých skutečnostech týkajících se příjmů Ing. T., respektive o tom, že stěžovatelka tyto měla zdanit DPFO ze závislé činnosti, avšak že zálohy na zmíněnou daň za roky 2010 až 2012 nesrazila, a uplatnila si odpočet DPH na vstupu z přijatých daňových dokladů za služby Ing. T.. Stěžovatelka rovněž zopakovala, jaké dle jejího mínění zbytečné kroky žalovaný v rámci daňové kontroly učinil. V poslední části své kasační stížnosti stěžovatelka zopakovala argumenty předestřené jejím úvodem, a to se závěrem, že napadená výzva je nezákonná, protože bylo nezákonné i zahájení a vedení doměřovacího řízení.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti k meritu věci poznamenal, že stěžovatelkou předestřené důvody nepovažuje za „*zcela zřetelné*“, avšak že patrně namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem, stejně jako nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. V souvislosti s tím žalovaný vyjádřil přesvědčení, že napadený rozsudek je přesvědčivě, srozumitelně a úplně odůvodněn, přičemž otázka zákonnosti napadené výzvy byla posouzena správně. V dalším žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě.

[10] Stěžovatelka podáním ze dne 25. 3. 2018 doplnila svou kasační stížnost. Nad rámec dříve vznesené argumentace namítla, že skutečnosti využitě žalovaným pro vydání napadené výzvy mají svědčit o výkonu činnosti Ing. T. v režimu závislé činnosti, zatímco stejná zprostředkovatelská činnost vykonávaná p. B. a p. V. v režimu závislé činnosti není. Stěžovatelka vyjádřila přesvědčení, že důvodem zdanění odměny Ing. T. v režimu závislé činnosti v roce 2013 má být jen a pouze to, že byl v dané době jejím společníkem. V této souvislosti odkázala na usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, odmítající takový paušalizující výklad § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, podle něhož by citované ustanovení dopadalo na všechny případy, kdy společník vykonává pro společnost určitou činnost bez ohledu na to, na základě jakého právního titulu příslušnou činnost vykonává. Podle Ústavního soudu je naopak třeba vážit okolnosti takového vztahu, respektive daného případu. Stěžovatelka proto namítla, že hodnocení činnosti Ing. T. žalovaným a krajským soudem bylo v rozporu s citovaným usnesením Ústavního soudu. Na podporu své argumentace odkázala na daňovou kontrolu provedenou žalovaným na DPFO ze závislé činnosti za roky 2014 až 2016, při níž seznal, že zprostředkovatelská činnost vykonávaná Ing. T., p. B. a p. V. nepodléhá režimu závislé činnosti.

[11] Dříve, než mohl Nejvyšší správní soud posoudit kasační stížnost z hlediska uplatněných stížnostních bodů, musel nejprve z úřední povinnosti zodpovědět otázku možnosti uplatnění zásahové žaloby ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. vůči výzvě správce daně vydané na základě § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy otázku přípustnosti žaloby. Touto otázkou se přitom zdejší soud ve své rozhodovací činnosti již zabýval. Odkázat lze v tomto směru na nedávný rozsudek 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 citovaného ustanovení bylo nezákonné. Nejvyšší správní soud v projednávané věci neshledal důvod, pro který by bylo třeba se od dříve vyslovených závěrů odchýlit. Uplatnil je proto v plném rozsahu i na nyní projednávaný případ.

[12] Podle § 82 s. ř. s. platí, že „*[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 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*“. Ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. potom uvádí, že soud usnesením odmítne návrh (žalobu), jestliže je návrh podle tohoto zákona *nepřípustný*.

[13] Citované znění § 85 s. ř. s. je výsledkem novely provedené zákonem č. 303/2011 Sb., kterým došlo s účinností od 1. 1. 2012 ke změně soudního řádu správního. Před touto novelou bylo možno zásahovou žalobou napadnout pouze existující zásah, resp. zásah, jehož důsledky trvají nebo hrozí jeho opakování. Pokud zásah skončil, byl soud povinen řízení o žalobě zastavit (§ 86 s. ř. s.). Domáhal-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný, jednalo se o žalobu nepřípustnou (§ 85 s. ř. s.). Citovaná novela zavedla nové oprávnění soudu vydat kromě výroku

pokračování

přikazujícího či zakazujícího též výrok určovací (deklaratorní), jímž by soud pouze určil, že zásah byl nezákonný.

[14] V tomto bodě je vhodné poukázat na důvodovou zprávu k citovanému zákonu, podle níž „[v]zhledem k jen velmi omezené možnosti využít skutečně v praxi žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, navrhovaná právní úprava rozšiřuje podmínky pro podání žaloby proti faktickému zásahu veřejné moci a v praxi to bude znamenat možnost vydání deklaratorního rozhodnutí o nezákonném zásahu. I pouhé konstatování nezákonnosti zásahu je pro občany velmi důležité a posiluje tak u veřejnosti důvěru v právní stát a napomáhá kultivovat činnost orgánů veřejné správy. Návrh vypouští z ustanovení § 82 s. ř. s. slova, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo brozí-li jeho opakování“. Návrh zcela ruší ustanovení § 86 s. ř. s., podle kterého se řízení zastavilo, jestliže soud po podání žaloby zjistil, že zásah ani jeho důsledky netrvají a nebrozí opakování zásahu. Návrh mění ustanovení § 87 s. ř. s., kde se zachovává možnost soudu zakázat a přikázat správnímu orgánu obnovit stav před zásahem (reparace), trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo brozí-li jeho opakování, kdy nově umožňuje, aby soud, shledá-li zásah správního orgánu nezákonným, ve výroku rozsudku určil, že zásah je nezákonný. Z hlediska odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem (např. podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád)), bude mít navrhovaná změna především významný psychologický efekt pro poškozené účastníky. Podle zákona č. 82/1998 Sb., není pro uplatnění náhrady škody způsobené úředním postupem (pod který se zařazuje i nezákonný zásah), na rozdíl od nezákonného rozhodnutí, vyžadováno předchozí rozhodnutí o nesprávnosti úředního postupu, resp. deklarace nezákonnosti předmětného zásahu soudem. Poškozený tak zpravidla žádá o náhradu škody příslušný úřad bez jakýchkoliv podkladů. Rozhodnutí správního soudu o nezákonnosti takového zásahu nepochybně přispěje ke zrychlení rozhodování příslušných úřadů o odškodnění a v konečném důsledku i ke zrychlení řízení o nároku na náhradu škody u civilních soudů, u kterých se poškozený může domáhat náhrady škody, nespokojí-li příslušný úřad plně nárok poškozeného. Pro zachování právní jistoty účastníků se rovněž navrhuje, že po dobu řízení u správního soudu o určení, že zásah byl nezákonný, promlčecí doba u nároku na náhradu škody neběží. V případě, že konstatování nezákonného zásahu tu doposud není, soud posoudí problematiku nezákonnosti zásahu jako prejudiciální otázku, což prodlužuje rozhodování o samotném odškodnění. Tento závěr vyplývá rovněž z § 135 občanského soudního řádu a pravomoci civilních soudů vyřešit uvedenou otázku jako prejudiciální v rámci samotného řízení o náhradu škody.“

[15] Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že žalovaný opřel napadenou výzvu o zjištění z daňových kontrol na DPFO ze závislé činnosti za roky 2010 až 2012 a na DPH za období listopadu 2010 až září 2013, na jejichž základě ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu vyzval stěžovatelku k podání dodatečného vyúčtování k DPFO ze závislé činnosti za rok 2013. V návaznosti na uvedenou výzvu stěžovatelka podala dne 11. 10. 2016 stížnost ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu a dne 20. 12. 2016 i žádost o prošetření způsobu jejího vyřízení dle odst. 6 téhož ustanovení, přičemž ani v jednom případě nebyla úspěšná. Dne 31. 10. 2016, respektive 1. 11. 2016 podala stěžovatelka požadované dodatečné vyúčtování. Na základě těchto podání jí byl dne 6. 1. 2017 vydán dodatečný platební výměr na DPFO ze závislé činnosti za rok 2013, jenž dle § 144 odst. 1 a 4 daňového řádu, nebyl stěžovatelce oznamován a nebylo možné se proti němu odvolat. Vůči tomuto výměru následně žalovaný podal podnět k nařízení přezkoumání, na jehož základě Odvolací finanční ředitelství dne 15. 9. 2017 přezkoumání dodatečného platebního výměru nařídilo. V době rozhodování krajského soudu tedy bylo doměřovací řízení skončeno vydáním zmíněného dodatečného platebního výměru, a soud proto při svém rozhodování vycházel z alternativního petitu, jímž se stěžovatelka domáhala deklaratorního určení nezákonnosti zásahu, který již netrvá. Zásahovou žalobu přitom neshledal důvodnou.

[16] Nejvyšší správní soud považuje v kontextu uvedeného za potřebné nejprve připomenout, že v rámci své rozhodovací činnosti setrvale uvádí, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je pouze subsidiárním prostředkem ochrany v případech, kdy žalobce nemá k dispozici žádné jiné právní prostředky. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 4/2011 – 80, z něhož vyplývá, že jestliže proti konkrétnímu aktu veřejné správy existuje jiný prostředek nápravy, nepřichází zásahová žaloba v úvahu, přičemž jedním z těchto prostředků je nepochybně žaloba proti správnímu rozhodnutí. 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. Obdobně viz rozsudky Nejvyššího správního soudu 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, nebo ze dne 6. 4. 2017, č. j. 1 Afs 4/2017 – 40, atd.

[17] Zdejší soud si je současně vědom, že rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 – 42, došlo k částečnému zúžení množiny „jiných právních prostředků“ ve smyslu § 85 s. ř. s. Rozšířený senát zde dospěl k závěru, že „[p]odání žaloby, kterou se žalobce domáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný, není podmíněno vyčerpáním jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy před správním orgánem ve smyslu § 85 s. ř. s.“. Jak nicméně konstatoval zdejší soud již ve shora zmíněném rozsudku č. j. 7 Afs 207/2018 – 23, platí, že z citovaného závěru, resp. celkové koncepce rozsudku rozšířeného senátu však zároveň vyplývá, že uvedené zúžení se vztahuje pouze na právní prostředky ochrany v rámci veřejné správy. Jinými slovy, tento rozsudek nic nemění na subsidiaritě zásahové žaloby vůči jiným žalobním typům upraveným v soudním řádu správním. To potvrzuje i aktuální judikatura Nejvyššího správního soudu, v rámci níž lze zmínit například rozsudek ze dne 5. 6. 2018, č. j. 4 As 61/2018 – 34, podle kterého z rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 58/2017 – 42 vyplývá, že „§ 85 s. ř. s. věta za středníkem se vztahuje pouze na právní prostředky ochrany v rámci veřejné správy a nevylučuje tím pádem subsidiaritu zásahové žaloby vůči jiným žalobním typům, tj. vůči žalobě proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. a žalobě proti nečinnosti podle § 79 s. ř. s.“. Obdobně je možné poukázat na rozsudek ze dne 16. 2. 2018, č. j. 4 As 236/2017 – 30, podle něhož novela § 85 s. ř. s. provedená zákonem č. 303/2011 Sb. pouze odstranila u tzv. deklaratorních zásahových žalob povinnost předchozího vyčerpání prostředků ochrany před správními orgány, nezměnila však princip subsidiarity zásahové žaloby vůči žalobě proti rozhodnutí a nečinnostní žalobě.

[18] 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. (viz např. rozsudky zdejšího soudu 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). Například v posledně odkazovaném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že „[ú]čelem 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. Ochrana 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 vyústí“. V citovaném rozsudku zdejší soud dále konstatoval, že „[p]řezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudního řádu správního.“ Tomu odpovídá i pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 34/2014 – 39, zdejší soud poznamenal, že „[v] případech, kdy je vedeno řízení,

pokračování

jebož 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 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 systematické soudního řádu správního (bližší viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Afs 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.“

[19] Z obdobných úvah vychází i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2016, č. j. 7 Afs 302/2015 – 80. V tomto rozsudku bylo posuzováno usnesení o odmítnutí zásahové žaloby (podané po účinnosti zákona č. 303/2011 Sb.), jíž se účastnice řízení domáhala ochrany před nezákonným zásahem Finančního úřadu pro Pardubický kraj spočívajícím v tom, že správce daně v odvolacím řízení provedl výslech svědků a pořídil zvukové obrazový záznam o těchto úkonech, a dále v tom, že výzvou ke splnění povinnosti vyžádal písemnost. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku dospěl k závěru, že 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. téhož zákona. Zdejší soud mimo jiné uvedl, že „[p]okud by soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem připustil k věcnému přezkoumání, umožnil by stěžovatelce 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 situaci 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.“

[20] Uvedený rozsudek přitom napadla účastnice kasačního řízení ústavní stížností, kterou však Ústavní soud shledal zjevně neopodstatněnou (viz usnesení ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. I. ÚS 1144/16). V uvedeném rozhodnutí Ústavní soud kromě jiného uvedl, že pro posouzení opodstatněnosti ústavní stížnosti je „rozhodující otázkou, zda správní soudy odmítnutím projednat žalobu na ochranu před nezákonným zásahem nepřipustně odeprly stěžovatelce 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 vytýkaná procesní pochybení může uplatnit v rámci žaloby proti nezákonnému rozhodnutí dle § 65 a násl. soudního řádu správního, což ostatně ani sama nevylučuje, ba nepřímou tuto skutečnost potvrzuje. Obecně platí, že přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkoumáním předčasným a odporujícím systematické soudního řádu správního (bližší viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2009, č. j. 8 Afs 6/2007 – 256). 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.“

[21] Z uvedeného je zřejmé, že i Ústavní soud aproboval princip subsidiarity soudního přezkumu vyjádřený v § 85 s. ř. s. (ve znění zákona č. 303/2011 Sb.), jež konstantně aplikuje judikatura Nejvyššího správního soudu. Zdejší soud si je současně vědom usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, jenž se však v předmětné věci zabýval odlišnou skutkovou situací, a sice situací, kdy Finanční ředitelství v Praze potvrdilo rozhodnutí správce daně, kterými byla účastníci řízení na základě daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze napadla účastnice řízení žalobou u Krajského soudu v Praze, přičemž krom jiného namítala, že správní rozhodnutí byla vydána na základě nezákonně zahájené daňové kontroly, protože správce daně nesplnil povinnost danou § 145 odst. 2 daňového řádu a nevyzval ji k podání dodatečného daňového tvrzení. Krajský soud žalobu zamítl, pročez účastnice řízení napadla jeho rozsudek kasační stížností. První senát zdejšího soudu při předběžném projednání zjistil, že existuje rozporná judikatura Nejvyššího správního soudu v otázce přípustnosti námitek proti zahájení a průběhu daňové kontroly v žalobě proti rozhodnutí (dodatečnému vyměření daně), jemuž tato kontrola předcházela. Dále shledal, že existuje rozporná judikatura v otázce, zda má správce daně před zahájením daňové kontroly povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, případně vyloučit způsobilost případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[22] Tyto otázky pak předložil k řešení rozšířenému senátu, který usnesením ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, vyslovil, že: „I. V žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně lze namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela jeho vydání, i pokud žalobce nenapadl její nezákonnost zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. II. Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatek při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“

[23] Uvedené závěry odůvodnil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu následovně: „Daňový řád systematicky rozlišuje mezi ‚řízeními‘ a ‚(dalšími) postupy‘ (viz jeho systematika v blavé VI, § 70 až 107). Zatímco ‚postupy‘ jsou komplexní soubory pravomocí správce daně zjišťovat rozhodné skutečnosti, a to někdy i prostředky silně vstupujícími do nejrůznějších soukromých sfér daňového subjektu, ‚řízení‘ povětšinou směřují k vlastnímu sbledání či uložení povinností (výjimečně i práv, např. na odpočet DPH) daňového subjektu. ‚Postupy‘ se od ‚řízení‘ liší povahou svých případných zásahů do právní sféry daňového subjektu. Postupy se právní sféry daňového subjektu dotýkají již samy o sobě tím, že jsou správcem daně prováděny, jakkoli konkrétní povaha a závažnost dopadů provádění postupů může být případ od případu velmi různá - někdy provádění daňové kontroly nemusí daňový subjekt fakticky nijak výrazně pocítit. Podstatné je však to, že ‚postup‘ je uplatněním pravomoci, k němuž je třeba zákonného podkladu a který je možno provádět jen a pouze v zákonem stanovených mezích a zákonem stanovenými způsoby (viz čl. 2 odst. 2 Listiny a čl. 2 odst. 3 Ústavy). Soudní ochrana před ‚postupem‘, mezi jinými tedy i před daňovou kontrolou, 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 daňové kontroly, které mají dopady do právní sféry daňového subjektu popsané v § 82 s. ř. s. Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového

pokračování

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. Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojít proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Pomocí zásahové žaloby nicméně nelze docílit „předstižného“ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, podle něhož „prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení“).“ (zvýraznění doplněno nyní rozhodujícím senátem).

[24] Ve vztahu k daňové kontrole dále rozšířený senát připustil, že ta může být „v určitých ohledech zkoumána i v řízení podle § 65 a násl. s. ř. s. V řízení o zásahové žalobě je jeho předmětem daňová kontrola takřkajíc per se, tedy sama o sobě, jako taková. Soud posuzuje, zda byla prováděna způsobem, který do právní sféry žalobce zasáhl toliko v souladu se zákonem. Pokud ne, jeho výrok směřuje opět proti kontrole samotné – zakáže její další provádění, přikáže ji neprodleně ukončit, dochází-li v ní k průtahům, nařídí nápravu nepřijatelného excessu, k němuž v rámci kontroly došlo, anebo – skončila-li již kontrola, deklaruje její nezákonnost jako celku či nezákonnost nějakého konkrétního úkonu správce daně v rámci kontroly. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je daňová kontrola, v rámci níž byla učiněna zjištění, jež se stala podkladem doměření daně, posuzována již nikoli sama o sobě, nýbrž jen a pouze z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá. Z odlišnosti typových předmětů řízení u zásahové žaloby a u žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, týkají-li se obě řízení v určitém ohledu daňové kontroly, je patrné, že oba prostředky soudní ochrany jsou žalobci k dispozici vedle sebe (v praxi však z časového hlediska bude obvykle zásahová žaloba předcházet žalobě podle § 65 a násl. s. ř. s.), neboť každý z nich slouží poněkud jinému účelu a zabývá se daňovou kontrolou z odlišných úhlů pohledu. Již jen z tohoto důvodu nelze ve vztahu mezi takovýmito řízeními uvažovat o překážce litispendence či věci rozhodnuté. Nelze proto dovozovat, že podmínkou přípustnosti výtek v řízení o žalobě podle § 65 a násl. s. ř. s. vůči doměření daně opírajících se o tvrzenou nezákonnost daňové kontroly jako takové či nějakého jejího konkrétního úkonu, byla-li zjištění opatřená kontrolou podkladem pro doměření daně, je předchozí uplatnění těchto výtek v žalobě podle § 82 s. ř. s. směřující vůči této kontrole. Z ustanovení o podmínkách přípustnosti obou žalob nic takového neplyne. Neplyne to ani ze vzájemného poměru těchto žalob v systému správního soudnictví – oba typy žalob stojí vedle sebe relativně autonomně, v obou případech je předmětem žaloby autoritativní jednání orgánu veřejné správy, navzájem se však liší formou (blíže k tomu viz body 17 až 21 usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 – 98, č. 2206/2011 Sb. NSS). (...) O zásahové žalobě se rozhoduje přednostně (§ 56 odst. 1 a 3 s. ř. s.), proto by obecně vzato mělo rozhodnutí v této věci časově výrazně předcházet rozhodnutí o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně opírajícímu se o skutková zjištění učiněná v dotyčné daňové kontrole. Ne vždy tomu tak však z nejrůznějších důvodů musí být. V takových případech pak bude obvykle vhodné, poběží-li současně jak řízení o zásahové žalobě, tak řízení o žalobě podle § 65 a násl. s. ř. s., přičemž obě se budou zabývat z určitých úhlů pohledu toutéž daňovou kontrolou, aby později zahájené řízení bylo podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. přerušeno do skončení prvního z nich.“

[25] Lze tedy konstatovat, že v citovaném usnesení č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, se rozšířený senát primárně zabýval soudním přezkumem daňové kontroly. Oproti tomu v nyní projednávané věci správce daně neprováděl vůči stěžovatelce daňovou kontrolu, nýbrž výzvou dle § 145 odst. 2 daňového řádu zahájil a vedl doměřovací řízení, jehož předmětem byla daňová povinnost stěžovatelky na DPFO ze závislé činnosti za rok 2013. Ačkoliv si přitom Nejvyšší správní soud uvědomuje částečnou podobnost obou institutů, platí, že k možnosti přezkumu výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, respektive k přezkumu zahájení a provedení doměřovacího řízení zahájeného na základě takové výzvy, se rozšířený senát v usnesení č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, explicitně nevyjádřil. Nezměnil tedy dosavadní pohled judikatury

na přezkum úkonů činěných v rámci řízení zakončovaného 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 „[p]ředmětem doměřovacího řízení je daňová povinnost daňového subjektu a výstupem tohoto řízení je ‚rozhodnutí‘ správce daně (resp. odvolacího orgánu) ve smyslu § 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.“

[26] Jak Nejvyšší správní soud zdůraznil již výše, z obsahu spisového materiálu, jenž zahrnuje též podnět žalovaného ze dne 22. 3. 2017 k nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru ze dne 6. 1. 2017, je zřejmé, že posuzované doměřovací řízení bylo v době rozhodování krajského soudu již ukončeno. Konečně stěžovatelka ve své kasační stížnosti tuto skutečnost nijak nepopírá, respektive ji žádným způsobem nezmiňuje, a tedy ani neuvádí nic, z čeho by bylo možné dovozovat, že by snad nemohla předmětný dodatečný platební výměr napadnout žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. Zdejší soud nadto podotýká, že ani skutečnost, že se doměřená daň neodchylovala od daně stěžovatelkou dodatečně tvrzené, kdy se tak výměr (jakkoli dle následného podnětu žalovaného k jeho přezkumu, respektive rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o nařízení přezkumu zřejmě nesprávně) ve smyslu § 144 odst. 1 a 4 daňového řádu stěžovatelce neoznamoval a nebylo možné se proti němu odvolat, na možnosti jeho napadení žalobou dle § 65 a násl. s. ř. s. nic nemění. To, že se stěžovatelka nemohla dle citovaného ustanovení vůči dodatečnému platebnímu výměru odvolat, jej totiž nijak nediskvalifikuje ze soudního přezkumu. Za situace, kdy stěžovatelka zřejmě s doměřením daně nesouhlasila, mohla si od správce daně pro účely podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu vyžádat zaslání stejnopisu výměru dle § 144 odst. 3 daňového řádu.

[27] Vedle naznačené varianty postupu, již stěžovatelka mohla na ochranu svých práv zvolit, lze současně poukázat na obsah napadené výzvy, z něhož se podává, že jmenovaná byla poučena o možnosti vyměření daně podle pomůcek, nebude-li výzvě ve stanovené lhůtě vyhověno. Stěžovatelka tedy mohla alternativně posečkat vydání dodatečného platebního výměru, kterým by jí byla daň doměřena za využití pomůcek (§ 145 odst. 2, *in fine* daňového řádu). Také tento výměr, respektive rozhodnutí o odvolání proti němu, by následně mohla napadnout žalobou proti správnímu rozhodnutí. Pro obě naznačené varianty, mezi nimiž mohla stěžovatelka volit, potom shodně platí, že stávající judikatura Nejvyššího správního soudu, která nebyla shora označeným rozhodnutím rozšířeného senátu dotčena, *umožňuje v rámci takového řízení posoudit i zákonnost jednotlivých úkonů vedoucích k vydání rozhodnutí, respektive neumožňuje samostatně zásahovou žalobou brojit proti jednotlivým krokům činěným v rámci správního, respektive daňového řízení* (viz např. shora označené rozsudky zdejšího soudu č. j. 8 Aps 6/2007 – 256, č. j. 5 Afs 34/2014 – 39, atd.).

[28] S ohledem na shora přdestřené judikaturní závěry dospěl Nejvyšší správní soud v kontextu okolností projednávané věci k závěru, že stěžovatelka měla v posuzovaném případě k dispozici jiný právní prostředek, kterým se mohl 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 vydané žalovaným dle § 145 odst. 2 s. ř. s. Podala-li namísto toho za uvedených okolností zásahovou žalobu směřující na nezákonnost samotné napadené výzvy, a od ní se odvíjející nezákonnost zahájení a provedení doměřovacího řízení, jednalo se ve smyslu § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. o žalobu nepřipustnou. Krajský soud

pokračování

tudíž pochybil, když žalobu věcně projednal, neboť bylo namístě ji podle citovaného ustanovení odmítnout.

[29] Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek zrušil a současně rozhodl též o odmítnutí žaloby (§ 110 odst. 1, věta první s. ř. s.).

[30] 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, věta druhá s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení před soudy obou stupňů rozhodl zdejší 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 ě e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. srpna 2019

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu