



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **KRPOL, s.r.o.**, se sídlem Hybernská 1012/30, Praha 1, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 25. 7. 2018, č. j. 31 A 77/2018 - 27,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepriznává.**
- III.** Žalobci **se vrací** přeplatek na zaplaceném soudním poplatku za kasační stížnost ve výši 5000 Kč, který mu bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu ve lhůtě 30 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Žalovaný zahájil dne 10. 2. 2017 řízení o odvolání žalobce proti platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj ze dne 6. 1. 2017, č. j. 26529/17/3001-51521-709382 a č. j. 26731/17/3001-51521-709382. Přípisem ze dne 22. 11. 2017, č. j. 50253/17/5300-21442-712226, žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi, resp. se svým odlišným právním názorem a v souladu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) ho vyzval k vyjádření ve lhůtě 15 dnů od doručení tohoto přípisu. Na uvedenou výzvu reagoval žalobce podáním ze dne 12. 12. 2017, v němž požádal o prodloužení lhůty k vyjádření ve věci o 21 dnů. Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 12. 2017, č. j. 55434/17/5300-21442-712226, zastavil řízení o žádosti žalobce ze dne 12. 12. 2017, neboť stanovenou lhůtu nelze podle jeho názoru vzhledem k § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit, jelikož jde o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva, a žádost tedy byla zjevně nepřipustná.

[2] Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně domáhal určení, že zastavení řízení, k němuž došlo na základě uvedeného rozhodnutí ze dne 20. 12. 2017, č. j. 55434/17/5300-21442-712226, bylo nezákonným zásahem.

[3] Krajský soud uvedenou žalobu shora uvedeným usnesením dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítl, neboť dospěl k závěru, že žalobou napadený postup žalovaného nemůže být vzhledem ke své povaze zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Krajský soud připustil, že popření práva účastníka řízení vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a k důkazům v důsledku nesprávného postupu správního orgánu může mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Zastavení řízení o žádosti žalobce, k němuž žalovaný přistoupil v předmětné věci, však není bezprostředně vynutitelným úkonem, ani úkonem, v jehož důsledku by mohla být proti jeho vůli přímo zkrácena či omezena práva žalobce. K tomu by mohlo dojít až v souvislosti s konečným rozhodnutím ve věci. Žalobou napadený postup je pouhým procesním úkonem žalovaného, kterým se upravuje vedení řízení, a nelze proti němu tedy brojit zásahovou žalobou.

II.

Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[4] Proti uvedenému usnesení krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, v níž namítá nesprávnost závěru krajského soudu, podle něhož postup žalovaného, proti němuž stěžovatel brojil žalobou, nemohl být zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Stěžovatel má s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Aps 6/2011 – 132, a ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 – 51, (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz) za to, že žalovaný svým postupem zasáhl do jeho práv natolik intenzivně, že tím naplnil definiční znaky zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., neboť jej zbavil práva na spravedlivý proces tím, že mu znemožnil efektivní obranu v daňovém řízení.

[5] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Ztotožnil se přitom se závěrem krajského soudu a uvedl, že ačkoliv stěžovatel zaslal své vyjádření ve věci až po uplynutí lhůty stanovené v přípisu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 50253/17/5300-21442-712226, bylo jeho vyjádření posouzeno jako doplnění odvolání a v něm vznesené námitky byly vypořádány v bodu 68 a násl. odvolacího rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2018, č. j. 3734/18/5300-21442-712226, proti němuž stěžovatel brojil žalobou, o níž Krajský soud v Brně rozhodoval v řízení vedeném pod sp. zn. 31 Af 30/2018 (pozn. NSS: Z úřední činnosti je Nejvyššímu správnímu soudu známo, že Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 24. 6. 2020, č. j. 31 Af 30/2018 – 83, uvedené odvolací rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Řízení o kasační stížnosti žalovaného proti tomuto rozsudku krajského soudu je vedeno Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 7 Afs 210/2020). Stěžovatel přitom v uvedené žalobě nevznesl žádné námitky proti zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření ve věci. Žalovanému není zřejmé, z čeho stěžovatel dovozuje, že bylo popřeno jeho právo na spravedlivý proces, když své právo vyjádřit se ve věci úspěšně realizoval. Žalovaný upozornil, že judikatura, na kterou stěžovatel odkazuje v kasační stížnosti, se vztahuje k porušení práva nahlížet do daňového spisu. Žalovaný stěžovateli neupřel právo vyjádřit se ve věci, pouze mu pro vyjádření stanovil lhůtu 15 dnů, tedy v maximální délce, kterou umožňuje § 115 odst. 3 daňového řádu. Lhůta stanovená podle uvedeného ustanovení přitom pouze garantuje daňovému subjektu, že správce daně ve věci nerozhodne před jejím uplynutím. Dle § 111 odst. 2 daňového řádu může daňový subjekt odvolání měnit, doplňovat nebo jej vzít zpět až do doby rozhodnutí o něm. Stěžovateli tedy nic nebránilo v tom, aby odvolání doplnil i po uplynutí stanovené lhůty, což také učinil.

pokračování

III.

Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného usnesení (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené usnesení vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[7] Nejvyšší správní soud předesílá, že v posuzovaném případě stěžovatel kasační stížností napadl usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby. Takovou kasační stížnost lze opřít pouze o důvody nezákonnosti tohoto rozhodnutí dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, publ. pod č. 625/2005 Sb. NSS). Nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. může obecně spočívat v nesprávném posouzení právní otázky soudem (např. aplikuje-li soud vyluku ze soudního přezkumu, která na věc nedopadá), nebo v nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů, zejména skutkových (např. odmítne-li soud podání pro opožděnost, ačkoliv rozhodné skutečnosti nezjistil), popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek, že došlo k odmítnutí návrhu a tím i odmítnutí soudní ochrany, ač pro takový postup nebyly splněny podmínky (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2016, č. j. 6 As 2/2015 - 128). Uplatněnou kasační námitku, podle níž krajský soud založil napadené usnesení na nesprávném závěru o tom, že postup žalovaného, proti němuž stěžovatel brojil žalobou, nemohl být zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., lze nepochybně pod uvedené ustanovení podřadit. Kasační stížnost tedy je přípustná. Na straně druhé se Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů nemohl v nyní posuzované věci zabývat otázkou zákonnosti postupu žalovaného spočívajícího v zastavení řízení o žádosti stěžovatele o prodloužení lhůty.

[8] Nejvyšší správní soud následně přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[9] Dle § 82 s. ř. s. každý, 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.

[10] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl v usnesení ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98, publ. pod č. 2206/2011 Sb. NSS, k závěru, že zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany proti jakémukoli aktu či úkonu veřejné správy směřujícímu proti jednotlivci, který je způsobilý zasáhnout sféru jeho práv a povinností a který není pouhým procesním úkonem technicky zajišťujícím průběh řízení. Nemusí jít nutně o akty neformální povahy či jen o faktické úkony, nýbrž i o jakékoli jiné konání či opomenutí konat, které zasahuje přímo do práv a povinností žalobce a nelze je podřadit pod pojem rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. nebo nečinnosti ve smyslu § 79 odst. 1 s. ř. s.

[11] Možností podat zásahovou žalobu proti jednotlivým dílčím procesním úkonům správce daně se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval například v rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019 – 39, publ. pod č. 3974/2020 Sb. NSS:

„NSS připouští, že zásabovou žalobou „lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu“ (viz cit. usnesení rozšířeného senátu 1 Afs 183/2014, ALGON PLUS, bod 42). Jde tedy vesměs o mimořádně invazivní úkony správce daně typu prohlídek v podnikatelských prostorách, provádění místního šetření v daňovém řízení (rozsudek ze dne 20. 8. 2008, čj. 1 Aps 1/2008-59), anebo třeba zásahy do práva na informační sebeurčení podnikatele (srov. k tomu náleze ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, EUROVIA, kde šlo o dlouhodobé zadržování dokumentů obchodní společnosti).

V právé uvedených, nutně spíše výjimečných situacích se může stát, že z řízení, které je samo jako celek zásabem, nebo v němž došlo k nezákonnému zásahu, vzejde rozhodnutí. Tehdy bude vskutku představitelné, že daňový subjekt podá žalobu jak proti nezákonnému zásahu, tak proti rozhodnutí, které z problematického řízení vzešlo. Může se tak stát, že v takovémto (výjimečném) případě bude v souvisejících otázkách rozhodovat soud dvakrát, obvykle nejprve v řízení o zásabové žalobě, posléze v řízení o žalobě proti rozhodnutí (blíže k tomu cit. usnesení rozšířeného senátu 1 Afs 183/2014, ALGON PLUS, bod 52). Předmět řízení před soudem však v obou případech zůstává odlišný: předmětem řízení o zásabové žalobě ve věci daňové kontroly není výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž určité mimořádně invazivní jednání správce daně v kontrole (např. nezákonná kontrola v místě sídla podnikatele). Soudní ochrana proti daňové kontrole „neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními“ (ALGON PLUS, bod 43). Naproti tomu výsledek kontroly, finálně ztělesněný v rozhodnutí o doměření daně, je předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí.

Stěžovatelky v nynější kauze právé uvedené popírají. To, jakým způsobem napadají údajné nezákonné zásahy, naprosto „stírá“ hranice mezi žalobou zásabovou a žalobou proti rozhodnutí. Dokonce i předmět řízení, tak jak ho nastínily v zásabové žalobě, se blíží předmětu řízení o žalobě proti rozhodnutí – jsou jim právé kontrolní zjištění žalovaného, které je údajně v zatímní fázi nepřezkoumatelné. Je nepochybné, že se stěžovatelky tímto způsobem snaží dosáhnout soudního přezkoumání kontrolních zjištění dokonce ještě dříve, než byla tato kontrolní zjištění formalizována ve zprávě o daňové kontrole a posléze v rozhodnutí o doměření daně.

Přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by však bylo přezkoumáním předčasným a odporujícím systematické soudnímu řádu správního. Rozšířený senát potvrdil, že pomocí zásabové žaloby „nelze docílit „předstírného“ 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“ (usnesení rozšířeného senátu ve věci ALGON PLUS, bod 42).

Stěžovatelky se snaží ze zásabové žaloby „vyrobiť“ jakýsi supervizní mechanismus, který by průběžně kontroloval zákonnost všech významnějších dílčích kroků správce daně. Extenzivní výklad pojmu zásah by umožnil rozložit daňové řízení na nespočetnou řadu individuálních zásahů, které by mohl daňový subjekt napadnout nespočtem zásabových žalob. Zásabová 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 (srov. též rozsudky ze dne 17. 4. 2009, čj. 8 Aps 6/2007-256, věc ArcelorMittal Ostrava, ze dne 17. 1. 2018, čj. 9 Afs 85/2016-51, věc ELEKTRA PV, bod 20, nedávno např. rozsudek ze dne 22. 1. 2020, čj. 10 As 292/2019-29, bod 12).

Je nabíledni, že pojetí soudu jako supervizora správního orgánu, průběžně monitorujícího postupy veřejné správy, je v rozporu se základními principy soudního řízení správního, především s principem subsidiarity (§ 5 s. ř. s.). Především je však v rozporu se základními zásadami demokratického právního státu, zejména s principem dělby moci – zde dělby moci mezi justici a exekutivu.

pokračování

Právě proto se judikatura jasně vymezila proti pokusům napadat jako nezákonný zásah např. nesprávné či nezákonné vedení vyhledávací části spisu (§ 64 až § 66 daňového řádu). NSS jasně uvedl, že pochybení při vedení vyhledávací části spisu nemůže samo o sobě do práv daňového subjektu zasáhnout. Nepřehlednost nebo chaotičnost spisu, nesprávné označování písemností, neúplná evidence listin, nesprávné číslování apod. může ve výsledku v extrémních případech vést až k tomu, že rozhodnutí, které z daného řízení vzejde, nebude mít dostatečnou oporu v obsahu spisu. Proti takovému pochybení však správní soudy poskytují efektivní ochranu v řízení o žalobě proti rozhodnutí (§ 65 násl. s. ř. s.). Pokud však z daného řízení žádné rozhodnutí nevzejde, nedostatky ve vedení spisu do právní sféry daňového subjektu zasáhnout nemohou (viz cit. věc 9 Afs 85/2016, ELEKTRA PV, body 35 a 36, podobně též rozsudek ze dne 23. 8. 2016, č. 6 Afs 143/2016-38, věc UNICAplasma, bod 22).

NSS na tomto místě uzavírá, že ochrana poskytovaná zásahovou žalobou v průběhu daňové kontroly může úspěšně směřovat jen proti takovým úkonům či postupům správce daně, které mají samy o sobě zcela zásadní dopad do právní sféry daňového subjektu, a současně není spravedlivé a ústavně konformní požadovat po žalobci, aby s obranou proti takovýmto úkonům vyčkal až na žalobu směřující proti rozhodnutí o daňové povinnosti samotné. Jak tuto judikaturu velmi příhodně shrnul Ústavní soud, 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 naproti tomu 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“ (náleží ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, ZCZ, body 32 a 33).

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 (viz shodně náleží III. ÚS 2383/19, bod 35).“

[12] Zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření ve věci, proti němuž stěžovatel brojí, je právě takovým procesním úkonem, kterým správce daně pouze upravuje postup v řízení. Samotným zastavením řízení o žádosti o prodloužení lhůty není nijak zasáhnuto do práv daňového subjektu, neboť i v případě, že by se jednalo o nesprávný procesní postup, by se mohl projevit jeho negativní dopad v právní sféře stěžovatele až v důsledku konečného rozhodnutí ve věci.

[13] Odkazuje-li stěžovatel na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Aps 6/2011 – 132, a ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 – 51, je třeba uvést, že se nejedná o obdobné věci, jako je věc nyní posuzovaná, neboť v uvedených případech brojily daňové subjekty proti porušení práva nahlížet do daňového spisu. Navíc Nejvyšší správní soud v uvedených rozsudcích pouze konstatoval, že omezení práva nahlížet do daňového spisu v takové intenzitě, že by znemožňovala realizaci práva na spravedlivý proces, by bylo možno v některých případech kvalifikovat jako nezákonný zásah. Zejména ve druhém z uvedených rozsudků však (obdobně, jako v již citovaném rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019 – 39) soud zdůraznil, že nezákonnost úkonu správce daně, kterým se pouze upravuje vedení řízení, lze zásadně namítat až v žalobě proti konečnému rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s.

[14] Zastavením řízení o prodloužení lhůty k vyjádření ve věci nebyla stěžovateli znemožněna realizace jeho práva na spravedlivý proces, neboť mu nebylo upřeno právo se ve věci vyjádřit – to je patrné již ze skutečnosti, že stěžovatel tohoto práva využil a žalovaný jeho vyjádření, byť podané po stanovené lhůtě, ve zmiňovaném odvolacím rozhodnutí zohlednil.

[15] Zásahovou žalobu směřující proti něčemu, co nezákonným zásahem správního orgánu pojmově být nemůže, tedy krajský soud po právu dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítl (k tomu

viz 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, a na něj navazující judikaturu, např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2018, č. j. 6 Afs 8/2018 – 37, publ. pod č. 3757/2018 Sb. NSS, a ze dne 10. 1. 2019, č. j. 1 As 202/2018 - 33).

IV.

Závěr a náklady řízení

[16] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[17] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

[18] O vrácení přeplatku na zaplaceném soudním poplatku bylo rozhodnuto podle § 10 odst. 1 věty druhé zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích (dále jen „zákon o soudních poplatcích“). Dle citovaného ustanovení bylo-li na poplatek zapláceno více, než činila poplatková povinnost, vrátí soud přeplatek. Soudní poplatek za kasační stížnost činí podle položky č. 19 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona o soudních poplatcích, 5000 Kč. Nejvyšší správní soud zjistil ze spisu (č. 1. 7 a 8), že stěžovatel uhradil soudní poplatek za kasační stížnost dvakrát (tedy celkem 10 000 Kč). S ohledem na to soud rozhodl ve výroku III. tohoto rozsudku o vrácení přeplatku k rukám zástupce stěžovatele. Lhůta pro vrácení přeplatku vychází z § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 11. ledna 2021

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu